

**DETERMINAN *AUDIT FEE* PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK  
DI JAWA TIMUR**

Disusun Oleh:

**Gede Krisnawan**

NIM. 145020300111006

**SKRIPSI**

Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar

Sarjana Ekonomi



**JURUSAN AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS  
UNIVERSITAS BRAWIJAYA  
TAHUN 2018**

**LEMBAR PENGESAHAN**

Skripsi dengan judul:

**DETERMINAN *AUDIT FEE* PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK  
DI JAWA TIMUR**

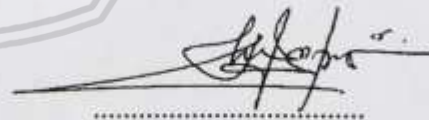
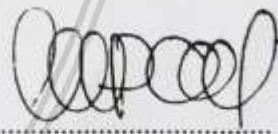
Yang disusun oleh:

Nama : Gede Krisnawan  
NIM : 145020300111006  
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis  
Jurusan : Akuntansi

Telah dipertahankan di depan dewan penguji pada tanggal 20 Agustus 2018 dan dinyatakan memenuhi syarat untuk diterima.

**SUSUNAN DEWAN PENGUJI**

1. Drs. Nurkholis, M.Bus.(Acc), Ak., Ph.D  
NIP. 196607061991031001  
(Dosen Pembimbing)
2. Nurul Fachriyah, SE., MSA., Ak.  
NIP. 196906091993032004  
(Dosen Penguji I)
3. Kristin Rosalina, SE., MSA., Ak.  
NIP. 198604022015042002  
(Dosen Penguji II)



Malang, 28 Agustus 2018  
Ketua Program Studi S1 Akuntansi,



  
Dr. Dra. Endang Mardiaty, M.Si., Ak.  
NIP. 19590902 198601 2 001

**SURAT PERNYATAAN**

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Gede Krisnawan  
NIM : 145020300111006  
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis  
Jurusan : Akuntansi

Dengan ini menyatakan bahwa Skripsi yang saya susun dengan judul:

**DETERMINAN *AUDIT FEE* PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK  
DI JAWA TIMUR**

adalah benar-benar hasil karya saya sendiri dan bukan merupakan plagiat dari Skripsi orang lain. Apabila kemudian hari pernyataan saya tidak benar, maka saya bersedia menerima sanksi akademis yang berlaku (dicabut predikat kelulusan dan gelar kesarjanaannya).

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya, untuk dapat dipergunakan bilamana diperlukan.

Malang, 8 Agustus 2018  
Pembuat Pernyataan,



Gede Krisnawan  
NIM. 145020300111006

## RIWAYAT HIDUP

### Data Diri:

Nama : Gede Krisnawan  
Jenis Kelamin : Laki-laki  
Tempat, tanggal lahir : Pengastulan, 22 Nopember 1995  
Agama : Hindu  
Alamat : Ds. Pengastulan, Kec. Seririt, Kab. Buleleng, Bali  
Email : krisnawan22@gmail.com

### Pendidikan Formal:

Sekolah Dasar (2002 – 2008) : SD Negeri 1 Pengastulan  
SMP (2008 – 2011) : SMP Negeri 1 Seririt  
SMA (2011 – 2014) : SMA Negeri Bali Mandara (Sampoerna Academy)  
Perguruan Tinggi (2014 – 2018) : S1 Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Brawijaya

### Pendidikan Nonformal

- Communication Skill and Spreadsheet Training (2016)

### Pengalaman Organisasi

- Member Sispala Intaran SMA Negeri Bali Mandara (2012 – 2014)
- Member Smanbara Librarian Team (2013 – 2014)
- Ketua Student Council SMA Negeri Bali Mandara (2012 – 2013)
- Forum Studi Mahasiswa Bahasa Inggris (2014 – 2015)
- Lingkar Studi Mahasiswa Ekonomi dan Bisnis (2014 – 2017)
- Kordinator Brawijaya Accounting Society (2016 – 2017)
- Tutor Akuntansi FEB UB (2016 – 2017)

### Penghargaan

- Juara I Lomba Tangkas Terampil Koperasi Se-Bali (2012)
- Juara III Lomba Karikatur AKA IKM (2013)

- Juara II Olimpiade Akuntansi SMA Se-Bali (2013)
- Juara I Remaja Berbudi Pekerti IX Tingkat Provinsi (2013)
- Juara I Intellectual Dialogue of Economics (2015)
- Finalis National Equilibrium Conference ESF (2016)
- Finalis Konferensi Nasional Mahasiswa Ekonomi Bebas Korupsi (2016)
- Juara II Accounting Writing Competition Haddays ke-9 (2016)
- Deloitte Brand Ambassador (2017)



**ABSTRAK****DETERMINAN *AUDIT FEE* PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK  
DI JAWA TIMUR****Oleh:****Gede Krisnawan****Dosem Pembimbing: Drs. Nurkholis, M.Bus.(Acc), Ak., Ph.D**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji determinan *audit fee* pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di wilayah Jawa Timur, Indonesia. Determinan yang diuji dalam penelitian ini terdiri dari *audit size*, kompleksitas, risiko audit, jasa nonaudit, dan pengendalian internal. Responden dalam penelitian ini merupakan auditor eksternal pada KAP. Berdasarkan metode *convenience sampling*, total sampel dalam penelitian ini berjumlah 60 responden. Penelitian ini menggunakan metode *Structural Equation Model* (SEM) dengan alat analisis SmartPLS. Hasil dalam penelitian ini menunjukkan bahwa *audit size* berpengaruh signifikan positif terhadap *audit fee*. Sedangkan, kompleksitas, risiko audit, jasa nonaudit, dan pengendalian internal tidak berpengaruh signifikan terhadap *audit fee*. Hasil ini mengimplikasikan bahwa KAP di Jawa Timur mempertimbangkan ukuran perusahaan dalam menentukan *audit fee*.

Kata Kunci: *audit size*, kompleksitas, risiko, jasa nonaudit, *internal control*, dan *audit fee*



**ABSTRACT****DETERMINANTS OF AUDIT FEE AT PUBLIC ACCOUNTING FIRMS  
IN EAST JAVA****By:****Gede Krisnawan****Advisor: Drs. Nurkholis, M.Bus.(Acc), Ak., Ph.D**

This study aims to examine the determinants of audit fees at Public Accounting Firms (KAP) in East Java, Indonesia. The determinants tested in this study consist of audit size, complexity, audit risk, non-audit services, and internal control. Respondents in this study are external auditors at KAP. Based on the convenience sampling method, the total sample in this study amounted to 60 respondents. This research uses Structural Equation Model (SEM) with SmartPLS analysis tool. The results indicate that audit size has a significant positive effect on the audit fee. Meanwhile, complexity, audit risk, non-audit services, and internal control have no significant effect on the audit fee. The result implies that the KAP in East Java consider the audit size of the client to determine the audit fee.

**Keywords:** audit size, complexity, risk, non-audit services, internal control and audit fee.

## KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadiran Tuhan Yang Maha Esa penulis panjatkan atas berkat dan karunia-Nya penulis dapat menyusun dan menyelesaikan tugas akhir penelitian ini tepat waktu. Penelitian yang berjudul “**DETERMINAN AUDIT FEE PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK DI JAWA TIMUR**” ini disusun sebagai syarat kelulusan untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi.

Adapun pokok bahasan yang disajikan dalam penelitian ini, yaitu memuat hasil pengujian determinan *audit fee* yang terdiri dari *audit size*, kompleksitas audit, risiko audit, jasa nonaudit, dan pengendalian internal pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Timur. Dalam menyelesaikan penelitian ini, penulis telah berusaha melakukan dan menyajikan pembahasan menggunakan referensi jurnal dan data lain yang dapat dipercaya. Besar harapan penulis penelitian ini dapat mudah dipahami dan bermanfaat bagi pembaca.

Selama proses dan penyusunan skripsi ini, penulis mendapat banyak bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, utamanya Drs. Nurkholis, M.Bus.(Acc), Ak., Ph.D selaku dosen pembimbing, orang tua, dan teman-teman yang senantiasa memberikan dukungan kepada penulis.

Peneliti menyadari masih terdapat kekurangan dalam penelitian ini. Oleh karena itu, segala saran yang membangun peneliti harapkan demi kemajuan yang lebih baik di masa mendatang.

Malang, 8 Agustus 2018

Penulis



## DAFTAR ISI

LEMBAR PENGESAHAN .....	i
SURAT PERNYATAAN.....	ii
RIWAYAT HIDUP.....	iii
KATA PENGANTAR .....	v
DAFTAR ISI.....	vi
DAFTAR TABEL.....	viii
DAFTAR GAMBAR .....	ix
DAFTAR LAMPIRAN.....	x
ABSTRAK .....	xi
<b>BAB I PENDAHULUAN</b>	
1.1 Latar Belakang .....	1
1.2 Rumusan Masalah .....	6
1.3 Tujuan Penelitian .....	7
1.4 Kontribusi Penelitian.....	7
<b>BAB II KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS</b>	
2.1 Tinjauan Umum Terkait Teori Keagenan .....	8
2.2 Tinjauan Umum Terkait <i>Audit Fee</i> .....	11
2.2.1 Pengertian <i>Audit Fee</i> .....	11
2.2.2 Penetapan <i>Audit Fee</i> .....	12
2.3 Pengembangan Hipotesis .....	14
2.3.1 <i>Audit Size</i> .....	14
2.3.2 Kompleksitas Audit.....	16
2.3.3 Risiko Audit .....	17
2.3.4 Jasa Nonaudit .....	19
2.3.5 Pengendalian Internal.....	20
<b>BAB III METODE PENELITIAN</b>	
3.1 Jenis Penelitian.....	22
3.2 Jenis dan Sumber Data .....	22
3.3 Populasi dan Sampel .....	23
3.4 Metode Pengumpulan Data .....	24

3.5 Metode Analisis Data.....	24
3.6 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel.....	28
3.6.1 <i>Audit Fee</i> .....	28
3.6.2 <i>Audit Size</i> .....	29
3.6.3 Kompleksitas Audit.....	30
3.6.4 Risiko Audit.....	31
3.6.5 Jasa Nonaudit.....	32
3.6.6 Pengendalian Internal.....	32
<b>BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN</b>	
4.1 Deskripsi Objek Penelitian.....	34
4.2 Analisis Data.....	36
4.2.1 Pengujian <i>Outer Model</i> atau Model Pengukuran.....	36
4.2.1.1 <i>Convergent Validity</i> .....	36
4.2.1.2 <i>Discriminant Validity</i> .....	39
4.2.2 Pengujian <i>Inner Model</i> atau Model Struktural.....	41
4.3 Diskusi Hasil Penelitian.....	44
4.3.1 Pengaruh <i>Audit Size</i> Terhadap <i>Audit Fee</i> .....	44
4.3.2 Pengaruh Kompleksitas Terhadap <i>Audit Fee</i> .....	46
4.3.3 Pengaruh Risiko Audit Terhadap <i>Audit Fee</i> .....	48
4.3.4 Pengaruh Jasa Nonaudit Terhadap <i>Audit Fee</i> .....	49
4.3.5 Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap <i>Audit Fee</i> .....	51
<b>BAB V KESIMPULAN DAN SARAN</b>	
5.1 Kesimpulan.....	53
5.2 Keterbatasan.....	53
5.2 Saran.....	55
DAFTAR PUSTAKA.....	56
LAMPIRAN.....	66

## DAFTAR TABEL

4.1 Data Deskriptif Responden .....	35
4.2 <i>Outer Loadings (Measurement Model)</i> .....	37
4.3 Hasil Pengujian <i>Composite Reliability</i> dan AVE .....	38
4.4 Nilai <i>Cross Loadings</i> .....	39
4.5 <i>Fornell-Larcker Criterion</i> .....	41
4.6 Pengujian <i>R-Square</i> .....	42
4.7 Pengujian t-Statistik .....	43



## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1 Indikator Kualitas Audit veris PCAOB.....	2
Gambar 3.1 Model Penelitian .....	28
Gambar 4.1 Model Struktural .....	42



## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1 Daftar Kantor Akuntan Publik di Jawa Timur .....	66
Lampiran 2 Rincian Penyebaran dan Pengembalian Kuesioner Penelitian Periode 25 Juni – 16 Juli 2018.....	68
Lampiran 3 Rekapitulasi Hasil Pengisian Kuesioner.....	69
Lampiran 4 Kuesioner Penelitian.....	73



## BAB I

### PENDAHULUAN

#### 1.1 Latar Belakang

Laporan keuangan yang dibuat oleh perusahaan perlu diaudit oleh akuntan publik yang independen dan objektif dalam rangka memperoleh *reasonable assurance* bahwa laporan keuangan tersebut bebas dari salah saji yang material (Yuniastuti dan Agoes, 2014). Menurut Kusharyanti (2003), pengguna laporan audit mengharapkan auditor dapat memberikan kualitas audit yang memadai sehingga laporan keuangan dapat dipercaya sebagai basis pengambilan keputusan. Prahayuningtyas dan Sudarma (2016) menambahkan, semakin baik kualitas audit menjadi jaminan bahwa laporan keuangan telah secara tepat merepresentasikan keadaan yang sebenarnya. Kualitas audit dikatakan reliabel jika mengandung temuan dan kesimpulan atas tujuan audit serta memberikan rekomendasi yang konstruktif (Furiady dan Kurnia, 2015).

De Angelo (1981) menyatakan bahwa kualitas audit merupakan probabilitas gabungan bahwa auditor dapat menemukan dan melaporkan kecurangan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien. Dalam hal ini, kemungkinan auditor dapat menemukan kecurangan bergantung pada kompetensi, sementara dalam pelaporan kecurangan bergantung pada independensi auditor. Djamil (2000) menyebutkan tujuh faktor yang memengaruhi kualitas audit, antara lain: 1) *audit tenure*, 2) jumlah klien, 3) kesehatan keuangan klien, 4) kehadiran pihak ketiga dalam meninjau laporan audit, 5) independensi auditor, 6) *audit fee*, dan 7) perencanaan audit. Watkins *et al.* (2004) menambahkan bahwa kualitas audit ditentukan oleh seberapa sesuai suatu kinerja audit dengan standar pengauditan yang ditetapkan.



*Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* pada tahun 2015 mengeluarkan 28 indikator yang menentukan kualitas audit. Indikator-indikator tersebut dikelompokkan ke dalam tiga kategori yang terdiri dari *audit professionals*, *audit process*, dan *audit results*. Lebih detail terkait komponen tersebut dapat dilihat pada gambar berikut.

**Gambar 1.1 Indikator Kualitas Audit versi PCAOB**

<i>Audit Professional</i>	<i>Availability</i>	1. <i>Staffing Leverage</i> 2. <i>Partner Workload</i> 3. <i>Manager and Staff Workload</i> 4. <i>Technical Accounting and Auditing Resources</i> 5. <i>Persons with Specialized Skill and Knowledge</i>
	<i>Competence</i>	6. <i>Experience of Audit Personnel</i> 7. <i>Industry Expertise of Audit Personnel</i> 8. <i>Turnover of Audit Personnel</i> 9. <i>Amount of Audit Work Centralized at Service Centers</i> 10. <i>Training Hours per Audit Professional</i>
	<i>Focus</i>	11. <i>Audit Hours and Risk Areas</i> 12. <i>Allocation of Audit Hours to Phases of the Audit</i>
<i>Audit Process</i>	<i>Tone at the Top and Leadership</i>	13. <i>Results of Independent Survey of Firm</i>
	<i>Incentives</i>	14. <i>Quality Ratings and Compensation</i> 15. <i>Audit fee, Effort, and Client Risk</i>
	<i>Independence</i>	16. <i>Compliance with Independence Requirements</i>
	<i>Infrastructure</i>	17. <i>Investment in Infrastructure Supporting Quality Auditing</i>
	<i>Monitoring and Remediation</i>	18. <i>Audit Firms' Internal Quality Review Results</i> 19. <i>PCAOB Inspection Results</i> 20. <i>Technical Competency Testing</i>
<i>Audit Results</i>	<i>Financial Statements</i>	21. <i>Frequency and Impact of Financial Statement Restatements for Errors</i> 22. <i>Fraud and other Financial Reporting Misconduct</i> 23. <i>Inferring Audit Quality from Measures of Financial Reporting Quality</i>
	<i>Internal Control</i>	24. <i>Timely Reporting of Internal Control Weaknesses</i>
	<i>Going Concern</i>	25. <i>Timely Reporting of Going Concern Issues</i>
	<i>Communications between Auditors and Audit Committee</i>	26. <i>Results of Independent Surveys of Audit Committee Members</i>
	<i>Enforcement and Litigation</i>	27. <i>Trends in PCAOB and SEC Enforcement Proceedings</i> 28. <i>Trends in Private Litigation</i>

Sumber: PCAOB, 2015

Penelitian ini berfokus pada salah satu faktor dari kualitas audit tersebut, yaitu *audit fee*. Lebih spesifik, penelitian ini berusaha menguji determinan-determinan

yang mempengaruhi besaran biaya audit. Latar belakang penelitian ini didorong dilema yang muncul dalam menentukan besaran biaya audit, sebab biaya audit tidak diperkenankan terlalu tinggi atau terlalu rendah. Kurniasih dan Rohman (2014) menyebutkan dalam hal keagenan auditor mempunyai kepentingan mempertahankan pendapatan melalui penetapan *fee* tinggi untuk menghasilkan kualitas audit yang baik, namun auditor dilanda masalah ketika berkaitan dengan kepentingan keagenan. Perhitungan *audit fee* merupakan isu yang sensitif sebab dalam kode etik maupun tujuan audit tidak mengkehendaki pemberian *fee* yang terlalu tinggi maupun terlalu rendah (Battaro *et al.*, 2015).

Di Indonesia, panduan terkait penetapan imbalan jasa (*fee*) bagi akuntan publik telah ditetapkan melalui Surat Keputusan Ketua Umum IAPI No. KEP. 024/IAPI/VII/2008. Dalam peraturan tersebut disebutkan bahwa penentuan imbalan jasa audit harus memperhatikan tahapan pekerjaan mulai dari perencanaan audit, pelaksanaan audit, dan pelaporan audit. Selain itu, akuntan publik juga perlu mempertimbangkan hal lain, seperti kebutuhan klien, tugas dan tanggung jawab, independensi, tingkat keahlian dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan serta kompleksitas, lamanya waktu, dan basis penetapan *fee* yang disepakati.

Peraturan tersebut dipertegas dengan dikeluarkannya Peraturan Pengurus No. 2 Tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan yang menetapkan indikator batas bawah tarif penagihan (*billing rate*) dalam menentukan imbalan jasa bagi akuntan publik. Ketentuan terkait indikator batas bawah tarif penagihan tersebut dapat digunakan oleh Anggota IAPI, pihak lain sebagai pengguna jasa akuntan publik, regulator, regulator profesi akuntan publik, maupun institut.

Sejak penelitian oleh Simunic (1980), literatur terkait determinan *audit fee* semakin berkembang. Kebanyakan merupakan studi dalam konteks perusahaan swasta (*private companies*) yang menunjukkan hasil konsisten hampir pada setiap faktor yang diuji (Hay *et al.*, 2004). Simunic (1980) dalam Beattie *et al.* (2000) mengembangkan *pricing model* yang menunjukkan bahwa *audit fee* ditentukan oleh selisih eksposur rugi (*differences in loss exposure*), selisih dalam rasio *loss-sharing*, selisih dalam fungsi produksi auditor (*auditor production functions*), dan *auditor identity*.

*Loss exposure* diproksikan menggunakan *auditee size* (total assets), *complexity* (jumlah *consolidated subsidiaries*, jumlah industri yang tergabung, dan proporsi atas aset asing), dan *risky asset types* (proporsi utang dan saham). *Loss sharing ratio* diproksikan menggunakan ARR, kerugian yang terjadi pada dua tahun sebelumnya, dan adanya kualifikasi “rujukan” pada tahun berjalan. *Auditor production function* diproksikan menggunakan variabel *audit tenure*.

Yuniarti (2011) menyebutkan bahwa *audit fee* ditentukan oleh risiko penugasan (*risk assignments*), kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan, dan struktur biaya kantor akuntan publik bersangkutan. Pernyataan tersebut didukung oleh Xue & O’Sullivan (2012) yang menyimpulkan faktor-faktor terkait *audit fee*. Pertama, karakteristik klien termasuk *size*, *complexity*, risiko, profitabilitas, dan *leverage*. Kedua, karakteristik auditor, dalam hal ini kategori auditor sebagai *big-four* atau *non-big-four*, *audit tenure*, pangsa pasar auditor, dan basis auditor melakukan audit. Ketiga, jumlah perikatan di dalamnya termasuk *audit timing*, lama dari laporan keuangan dan penandatanganan laporan audit.

Keempat, provisi gabungan atas jasa nonaudit yang menunjukkan hubungan positif terhadap *audit fee*.

Penelitian oleh Beattie *et al.*, (2000) yang dilakukan pada *charity sector* di United Kingdom (UK) menyimpulkan sebuah model determinan *audit fee* yang terdiri dari *size*, *organizational complexity* termasuk jumlah perusahaan anak dan saham, dan lokasi perusahaan. Mellet *et al.* (2007) juga melakukan penelitian terkait *audit fee* pada universitas di UK dengan mengambil data tahun 2001. Ia menyimpulkan bahwa *university size*, *complexity*, *auditor size*, lokasi auditor, dan provisi gabungan atas jasa nonaudit menunjukkan pengaruh positif terhadap *audit fee*.

Xue & O'Sullivan (2012) menyempurnakan penelitian oleh Mellet *et al.* (2007) dengan menggunakan data tahun 2007 – 2010. Selain itu juga dilakukan *interview* terhadap beberapa auditor universitas guna memperoleh pemahaman terkait faktor dalam penentuan *audit fee*. Xue & O'Sullivan (2007) menemukan bahwa *size*, jumlah perusahaan *subsidiary*, *level of endowments*, proporsi aset dalam bentuk debitor, lokasi geografis, dan penggunaan auditor yang berbasis di London memiliki pengaruh signifikan dalam menentukan *audit fee*.

Perkembangan studi terkait determinan biaya audit semakin berkembang dengan penelitian terkait pengaruh pengendalian internal terhadap *audit fee*. Pengendalian internal yang baik memperkecil kemungkinan terjadinya *fraud*. Walaupun *fraud* masih terjadi, tindakan perbaikan dapat segera dilakukan sedini mungkin (Hermiyetti, 2011). Oleh sebab itu, keberadaan pengendalian internal yang baik dipercaya dapat meringankan kerja auditor, sehingga menurunkan biaya audit yang dikenakan. Pernyataan mendukung Means dan Kazenski (1987) yang

menyatakan pengendalian internal cenderung menurunkan biaya audit sebab akan mengurangi waktu audit. Sedangkan, studi oleh Herawaty (2011) justru menemukan adanya pengaruh signifikan positif antara kedua variabel tersebut.

Penelitian ini merujuk pada penelitian terdahulu oleh Simunic (1980), Mellet *et. al* (2007), serta Means dan Kazenski (1987). Perbedaan (*gap*) dari penelitian ini dengan penelitian rujukan tersebut terletak pada jenis data dan cara perolehannya. Penelitian rujukan menggunakan data yang menekankan pada persepektif klien dan diperoleh secara sekunder. Sedangkan, penelitian ini mencoba menguji pada perspektif auditor atau KAP menggunakan data primer melalui kuesioner yang sekaligus menjadi poin utama dari keterbaruan studi-studi terdahulu. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan gambaran terkait determinan *audit fee* pada Kantor Akuntan Publik di wilayah Jawa Timur dengan menguji variabel *audit size*, kompleksitas, risiko audit, jasa nonaudit, dan pengendalian internal, sehingga dapat dijadikan sebagai acuan dalam mengambil suatu kebijakan dalam menentukan besaran *audit fee* yang optimal untuk menghasilkan kualitas audit yang lebih baik.

## 1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan pemaparan di atas, rumusan masalah yang diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah terdapat pengaruh atas *audit size* terhadap *audit fee*?
2. Apakah terdapat pengaruh atas kompleksitas terhadap *audit fee*?
3. Apakah terdapat pengaruh atas risiko audit terhadap *audit fee*?
4. Apakah terdapat pengaruh atas jasa nonaudit terhadap *audit fee*?
5. Apakah terdapat pengaruh atas pengendalian internal terhadap *audit fee*?

### 1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, penelitian ini bertujuan untuk memperoleh hasil pengujian sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui pengaruh *audit size* terhadap *audit fee*?
2. Untuk mengetahui pengaruh kompleksitas audit terhadap *audit fee*?
3. Untuk mengetahui pengaruh risiko audit terhadap *audit fee*?
4. Untuk mengetahui pengaruh jasa nonaudit terhadap *audit fee*?
5. Untuk mengetahui pengaruh pengendalian internal terhadap *audit fee*?

### 1.4 Kontribusi Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi baik secara praktis maupun teoritis.

#### a. Kontribusi Praktis

Penelitian ini bermanfaat sebagai bahan evaluasi terhadap kebijakan penentuan *audit fee* pada Kantor Akuntan Publik. Selain itu, juga dapat digunakan sebagai acuan dalam menentukan kebijakan lebih lanjut terkait penentuan *audit fee* dalam suatu perikatan audit.

#### b. Kontribusi Teoritis

Penelitian ini dapat memberikan masukan dan menambah pengetahuan terkait *audit pricing* pada KAP di Indonesia, khususnya wilayah Jawa Timur. Penggunaan data kuantitatif yang diperoleh secara primer menggunakan kuesioner melalui perspektif auditor atau KAP menjadi kontribusi penting dalam penelitian ini. Berdasarkan hasil pengujian, implikasi atas penelitian ini juga memberikan tambahan bukti empiris bahwa *audit size* berpengaruh dalam penetapan *fee* audit pada KAP di Jawa Timur.



## BAB II

### KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

#### 2.1 Tinjauan Umum Terkait Teori Keagenan

Jensen & Meckling (1976) mendefinisikan hubungan agensi sebagai kontrak antara prinsipal dan agen yang melibatkan pendelegasian sebagian wewenang dalam pengambilan keputusan dari prinsipal kepada agen. Arifin (2005) menjelaskan bahwa prinsipal adalah pihak yang memberikan mandat kepada agen untuk bertindak atas nama prinsipal atau dalam hal ini adalah pemegang saham. Sedangkan, agen merupakan manajemen atau pihak yang diberi wewenang untuk menjalankan perusahaan dan melaporkan informasi keuangan dalam bentuk laporan keuangan. Manajemen berkewajiban untuk mempertanggungjawabkan semua upayanya kepada pemegang saham. Oleh karena unit analisis dalam teori agensi berlandaskan kontrak antara prinsipal dengan agen, maka fokus dari teori agensi adalah penentuan kontrak yang efisien sebagai dasar hubungan antara kedua pihak tersebut (Fachriyah, 2011).

Kontrak yang efisien memenuhi dua hal berikut: pertama, agen dan prinsipal mempunyai informasi yang simetris, sehingga tidak terdapat informasi yang tersembunyi demi keuntungan pribadi. Kedua, risiko yang dipikul agen berkaitan dengan imbalan atas jasa yang dilakukannya adalah kecil, artinya agen memperoleh kepastian tinggi atas imbalan yang akan diterimanya (Fachriyah, 2011). Kenyataannya, kondisi tersebut tidak pernah terjadi. Dalam hal prinsipal dan agen adalah *utility maximizer*, ada kecenderungan lebih besar bahwa kedua pihak akan memaksimalkan kepentingan diri sendiri. Oleh sebab itu, teori agensi banyak

dikaitkan dengan munculnya konflik kepentingan pada hubungan kontraktual kedua belah pihak karena adanya akusisi informasi yang berbeda (Hartadi, 2012).

Permasalahan yang timbul dari hubungan kontraktual tersebut pada akhirnya menimbulkan biaya keagenan (*agency cost*). Menurut Jensen & Meckling (1976), biaya keagenan terdiri dari:

1. *The monitoring expenditure by the principle*, yakni biaya yang dikeluarkan oleh prinsipal untuk mengendalikan perilaku agen melalui pembatasan anggaran dan kebijakan kompensasi.
2. *The bonding expenditures by the agent*, yakni biaya yang menjamin bahwa agen tidak menggunakan tindakan tertentu yang merugikan prinsipal atau menjamin bahwa prinsipal akan diberikan kompensasi jika ia tidak mengambil banyak tindakan.
3. *The residual loss*, yakni penurunan tingkat kesejahteraan baik prinsipal maupun agen setelah adanya hubungan agensi.

Adanya asimetri informasi menciptakan kebutuhan akan adanya pihak ketiga yang independen, yaitu auditor guna memeriksa dan memberikan *assurance* atas laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen (Ittonen, 2012). Dalam hal ini auditor melakukan serangkaian pengujian dalam proses audit untuk menemukan ada tidaknya salah saji yang material dalam laporan keuangan tersebut. Dalam hal keagenan, auditor memiliki kepentingan untuk mempertahankan pendapatannya melalui penetapan *audit fee* yang tinggi untuk menghasilkan kualitas audit yang baik, di samping itu auditor juga dilanda masalah ketika berkaitan dengan kepentingan keagenan (Kurniasih & Rohman, 2014).

Menurut Gravious (2007) dalam Rosieta Wiboso (2009), masalah keagenan auditor berumber dari mekanisme kelembagaan antara auditor dengan manajemen (klien). Manajemen menunjuk auditor untuk melakukan audit bagi kepentingan prinsipal, di lain hal jasa audit tersebut ditanggung dan dibayar oleh manajemen. Kondisi ini dapat menimbulkan ketergantungan antara auditor terhadap klien (agen) dalam rangka memperpanjang perikatan, sehingga memperkuat kedekatan antara auditor dengan klien (Kurniasih & Rohman, 2014). Oleh sebab itu, dalam rangka menjaga independensinya, auditor perlu memperperhatikan pertimbangan dalam penentuan *fee* audit yang ditetapkan. Battaro, *et al.* (2015) menambahkan bahwa dalam kode etik maupun tujuan audit tidak mengkehendaki pemberian *fee* audit yang terlalu tinggi maupun terlalu rendah.

Teori agensi pada dasarnya erat kaitannya dengan teori biaya transaksi yang mencoba menjelaskan alasan mengapa perusahaan ada dan mengapa perusahaan memperluas sumber kegiatannya terhadap lingkungan eksternal. Menurut Hartadi (2012), perbedaan mendasar dari sudut pandang antara teori agensi dan teori biaya transaksi adalah bahwa teori agensi menekankan biaya transaksi yang merujuk pada proses kontrak, sedangkan teori biaya transaksi lebih menekankan pada transaksi atau kontrak tersebut. Hartadi (2012) juga menjelaskan bahwa "*Tujuan utama teori agensi (agency theory) adalah untuk menjelaskan bagaimana pihak-pihak yang melakukan hubungan kontrak dapat mendesain kontrak yang tujuannya untuk meminimalisir cost sebagai dampak adanya informasi yang tidak simetris dan kondisi ketidakpastian*". Oleh sebab itu, sebagai bagian dari rancangan kontrak, kesepakatan terkait *audit fee* menjadi penting dalam perikatan audit.

## 2.2 Tinjauan Umum Terkait *Audit Fee*

### 2.2.1 Pengertian *Audit Fee*

Dalam konteks umum, *fee* atau imbalan merupakan semua pengeluaran perusahaan untuk pekerja baik secara langsung maupun tidak langsung (Ruky, 2002 dalam Sugiyanto, 2008). Duska & Duska (2003) dalam Suseno (2013) mendefinisikan *fee* sebagai bayaran untuk melakukan kinerja atas suatu jasa yang diharapkan melalui suatu kesepakatan tertentu. Dalam konteks audit, *fee* berarti imbalan yang diberikan atas pemberian jasa audit yang ditetapkan oleh akuntan dan klien melalui tawar menawar.

Menurut Sukrisno Agoes (2012), *fee* audit merupakan imbalan dalam bentuk uang atau barang atau bentuk lainnya yang diberikan oleh atau diterima dari klien atau pihak lain dalam suatu perikatan. Iskak (1999) dalam Suherli & Nurlaelah (2008) mendefinisikan *audit fee* sebagai imbalan (bayaran) yang dikenakan oleh akuntan publik terhadap klien atas jasa audit keuangan. Berdasarkan *final rule* dari *Securities Exchange Commission*, *fee* audit didefinisikan sebagai bayaran atas jasa audit tahunan dan tinjauan atas laporan keuangan untuk tahun fiskal terakhir (Yuniarti, 2011). Dalam Peraturan Pengurus No. 2 Tahun 2016 disebutkan bahwa imbalan jasa adalah imbalan yang diterima akuntan publik dari entitas klien sehubungan dengan pemberian jasa audit.

Penetapan *audit fee* pada dasarnya merujuk pada biaya yang ditetapkan oleh KAP atas jasa audit yang diberikannya. Arens & Loebbecke (2003) menyebutkan, jasa yang diberikan akuntan publik dapat berupa audit operasional, audit kepatuhan, dan audit laporan keuangan. Bagi akuntan publik, *fee* merupakan sumber pendapatan yang dibebankan untuk pelayanan yang diberikan dalam bentuk nilai

moneter atas pelayanan yang diberikan, pembayaran profesional ditetapkan pada jasa akuntansi, pajak, dan pekerjaan resmi dengan dasar yang rata atas dasar waktu (Herawaty, 2011).

Di Indonesia, akuntan publik bernaung di bawah Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) yang bertugas untuk merancang peraturan-peraturan dan kode etik bagi akuntan publik. IAPI mengeluarkan Peraturan Pengurus Nomor 2 Tahun 2016 Tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan yang secara resmi mengatur tentang proses penentuan *audit fee* bagi akuntan publik. Berdasarkan peraturan tersebut dalam pasal 5 ayat (2) dijelaskan bahwa kebijakan terkait perhitungan besaran imbalan jasa dapat mencakup: 1) besaran tarif imbalan jasa standar per jam untuk masing-masing tingkatan staf auditor, 2) kebijakan untuk penentuan harga yang berbeda dari tarif imbalan jasa standar, dan 3) metode penentuan jumlah keseluruhan imbalan jasa yang akan ditagihkan kepada entitas yang tertuang dalam surat perikatan. Meskipun telah diatur terkait panduan dalam penentuan *audit fee*, setiap KAP berhak menetapkan kebijakan sebagai dasar untuk menghitung imbalan jasa yang dibebankan terhadap klien. Indikator-indikator yang digunakan dalam penentuan *audit fee* tersebut kemudian banyak diteliti dan terus mengalami perkembangan hingga sekarang ini.

### **2.2.2 Penetapan Audit Fee**

Berdasarkan Surat Keputusan Ketua Umum IAPI No. 024/IAPI/VII/2008, akuntan publik harus memerhatikan tahapan pekerjaan audit dalam menentukan *audit fee*. Tahapan tersebut, antara lain:

- 1) Tahap perencanaan audit, yang terdiri dari pendahuluan perencanaan, pemahaman bisnis klien, pemahaman proses akuntansi, pemahaman

struktur pengendalian, melakukan analisis awal, menentukan tingkat materialitas, membuat program audit, *risk assessment*, diskusi *fraud* dengan manajemen.

- 2) Tahap pelaksanaan audit, yang terdiri dari pengujian pengendalian internal, pengujian substantif transaksi, prosedur analitis, dan pengujian detail transaksi.
- 3) Tahap pelaporan, yang terdiri dari revidi kewajiban kontijensi, revidi atas kejadian setelah tanggal neraca, pengujian bukti final, evaluasi dan kesimpulan, komunikasi dengan klien, penerbitan laporan audit, dan *capital commitment*.

Di samping itu, Nuridin & Widiyarsari (2016) juga menyebutkan bahwa akuntan publik perlu mempertimbangkan hal lain, seperti: 1) kebutuhan klien, tugas dan tanggung jawab menurut hukum, 3) independensi, 4) tingkat keahlian dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan tersebut, 5) lamanya waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan pekerjaan, dan 6) basis penetapan *fee* yang disepakati.

Biaya yang dibebankan terhadap klien satu dengan klien lainnya tentu saja beragam, sekalipun merupakan satu industri yang sejenis. Kesepakatan terkait jumlah *fee* dalam suatu perikatan audit diperoleh dari hasil tawar menawar antara auditor dengan *auditee*. Puspita & Utama (2016) menyatakan bahwa proses tawar menawar tersebut menimbulkan perbedaan besaran *fee* yang ditetapkan baik antar perusahaan maupun antar kantor akuntan publik bersangkutan. Penentuan *audit fee* biasanya didasarkan pada kontrak antara auditor dan *auditee* sesuai dengan waktu



dilakukannya proses audit, layanan, dan jumlah staf yang dibutuhkan untuk proses audit (Fierdha *et al.*, 2014).

Penelitian terkait determinan *audit fee* pada sektor swasta telah banyak dilakukan, utamanya setelah dikeluarkannya hasil studi oleh Simunic (1980). Kebanyakan literatur yang menguji terkait determinan *audit fee* menunjukkan adanya pengaruh signifikan dari faktor-faktor yang bersumber dari karakteristik klien, seperti ukuran (*size*), kompleksitas (*complexity*), risiko (*risk*), serta jasa nonaudit (*non-audit services*) dan faktor-faktor yang bersumber dari karakteristik auditor, antara lain *size* dan lokasi (Xue & O'Sullivan, 2012).

Herawaty (2011) menemukan bahwa pengendalian internal dan lamanya waktu audit berpengaruh signifikan terhadap *audit fee*. Nugrahani & Sabeni (2013) menambahkan bahwa ukuran dewan komisioner, komite audit, karakteristik audit (*Big Four* atau *Non-Big Four*), ukuran perusahaan, dan perusahaan anak juga berpengaruh signifikan terhadap *audit fee*. Ulfasari & Marsono (2014) menguji determinan *audit fee* pada saat konvergensi IFRS dan menemukan hasil bahwa faktor-faktor seperti *size*, *complexity*, dan karakteristik auditor berpengaruh signifikan secara positif, sedangkan faktor risiko dan pergantian auditor tidak berpengaruh signifikan.

## 2.3 Pengembangan Hipotesis

### 2.3.1 *Audit Size*

Definisi ukuran audit pada dasarnya merujuk pada dua perspektif. Pertama, ukuran klien (*client size*), yakni besar kecilnya perusahaan yang diaudit oleh akuntan publik. Kedua, ukuran auditor (*auditor size*), yakni ukuran perusahaan dari sisi auditor. De Angelo (1981) dalam Fernando *et al.* (2005) menyatakan bahwa

auditor yang tergabung dalam BigX mampu memberikan kualitas jasa yang lebih baik dibandingkan non-BigX.

Dalam penelitian ini, *audit size* yang diuji merujuk pada ukuran perusahaan klien. Ukuran perusahaan merupakan skala yang mencerminkan besar kecilnya suatu perusahaan dengan mendasarkan pada total aset yang dimiliki (Suwito & Herawaty, 2005). Sebagaimana banyak studi menyatakan bahwa ukuran klien menjadi faktor yang dipertimbangkan dalam menentukan biaya audit. Menurut Beams (2000) dalam Nugrahani (2013), perusahaan yang memiliki banyak perusahaan anak dalam negeri transaksinya menjadi semakin rumit karena perlu membuat laporan konsolidasi. Hal mendasari adanya pengaruh signifikan dari ukuran perusahaan klien dalam penetapan biaya audit.

Hampir di setiap studi, proksi yang digunakan untuk mengukur *size* adalah menggunakan total aset. Pengukuran menggunakan *size* biasanya dilakukan dengan melakukan logaritma natural terhadap data untuk mengetahui pengaruh linier antara *size* dengan *audit fee* (Hay *et al.*, 2004; Chaney *et al.*, 2003). Namun, beberapa studi seperti Pong and Whinington (1994) dalam Chaney *et al.* (2003) mengukur *size* menggunakan proksi aset turnover (nilai penjualan dibagi dengan total aset), dengan alasan bahwa perusahaan dengan nilai penjualan dan volume transaksi yang tinggi relatif terhadap total aset, seperti pada perusahaan jasa. Sehingga, jika hanya menggunakan total aset pengukuran tidak akan memadai. Namun demikian, hampir setiap studi menunjukkan hasil konsisten. Hay *et al.* (2004) sebagaimana Simunic (1980) dan studi lain menyatakan bahwa *size* merupakan determinan paling menentukan dan berpengaruh signifikan secara positif terhadap *audit fee*.

**H<sub>1</sub>:** *audit size* berpengaruh terhadap *audit fee*?

### 2.3.2 Kompleksitas Audit

Kompleksitas tugas auditor didefinisikan sebagai proses setiap individu dalam menghadapi kesulitan yang disebabkan oleh keterbatasan kapabilitas dan daya ingat serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah (Widiarta, 2013). Menurut Wood (1988), kompleksitas dapat dilihat dalam dua aspek. Pertama, mengacu pada jumlah informasi yang harus diproses dan tahapan pekerjaan yang dilakukan pada penugasan audit. Kedua, kompleksitas kordinatif yang mengacu pada tingkat kordinasi (keterkaitan antara satu bagian dengan bagian lain) yang diperlukan dalam menyelesaikan suatu pekerjaan.

Restu & Indriantoro (2000) dalam Fitriany *et al.* (2011) menyatakan, kompleksitas akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas. Oleh sebab itu, auditor membutuhkan biaya audit yang tinggi untuk menghindari kegagalan dalam menjalankan tugas audit tersebut. Menurut Gupta (1999) dalam Setyorini & Dewayanto (2011), tugas audit akan menjadi lebih kompleks dengan semakin tingginya tingkat kesulitan (*task difficulty*) dan variabilitas tugas (*task variability*). Kesulitan tugas mengacu pada kompleksitas dan kemampuan analisis dalam suatu tugas audit dan ketersediaan standar operasional prosedur yang memadai. Sedangkan, variabilitas tugas didefinisikan sebagai derajat suatu tugas audit familiar atau tidak familiar, rutin atau tidak rutin, dan sering terjadi atau sebaliknya.

Kompleksitas tugas dari perusahaan klien juga menjadi determinan yang sering diuji dalam penentuan *audit fee*. Indikator yang paling sering digunakan untuk memproksikan kompleksitas, antara lain jumlah subsidiaries, jumlah subsidiaries asing, jumlah SIC codes, jumlah segmen bisnis, jumlah lokasi audit,

dan rating subjektif terkait kompleksitas oleh tim audit (Hay *et al*, 2004). Pada studi lain kompleksitas juga dapat diproksikan menggunakan rasio penjumlahan piutang dan persediaan terhadap total aset (Rick Antle, 2004; Kai Zhu, 2012). Seperti halnya ukuran perusahaan, kompleksitas cenderung menunjukkan hasil yang konsisten, yakni berpengaruh positif dalam penetapan besaran biaya audit.

**H<sub>2</sub>:** kompleksitas berpengaruh terhadap *audit fee*?

### 2.3.3 Risiko Audit

Risiko audit merupakan risiko yang dihadapi atas kerugian pada pihak ketiga terkait laporan keuangan yang salah saji. Penyesuaian yang dilakukan KAP atas kenaikan risiko audit adalah meningkatkan usaha atau meningkatkan harga yang dikenakan kepada klien. Tuanakotta (2014) menyebutkan komponen risiko audit terdiri dari:

1. Risiko bawaan (*inherent risk*), yakni kerentanan suatu asersi terhadap salah saji material tanpa memperhitungkan pengendalian terkait.
2. Risiko pengendalian (*control risk*), yakni kerentanan suatu asersi terhadap salah saji material yang tidak tercegah, terdeteksi, atau terkoreksi pada waktunya oleh pengendalian entitas.
3. Risiko deteksi (*detection risk*), yakni kerentanan dalam prosedur yang dilakukan auditor dalam menekan risiko salah saji material ke tingkat lebih rendah yang dapat diterima.

Risiko audit jenis ini juga dikenal di sektor publik, seperti BPK. BPK dituntut untuk menjalankan kewajiban pemeriksaan keuangan dengan didasarkan pada *Risk Base Audit* (RBA), yakni suatu metodologi audit dengan pendekatan risiko dan proses. RBA ini dapat diterapkan pada audit BPK terhadap *auditee* yang

melakukan pelaporan keuangan seperti BUMN, proyek pinjaman luar negeri, dan instansi pemerintah (Istiana, 2005).

Dalam proses audit, auditor menghadapi risiko litigasi yang disebabkan karena adanya kesalahan saji dalam penyajian laporan keuangan (Ulfasari & Marsono, 2014). Risiko litigasi merupakan risiko yang timbul atas tuntutan dari pihak ketiga yang merasa dirugikan. Ali & Lesage (2013) menyatakan, “...*because firms facing opportunistic behavior of insiders (Jensen, 1986) present higher inherent risk and higher control risk (Khalil, et al., 2008), auditors charge higher fee premiums.*” Pernyataan tersebut menegaskan bahwa semakin tinggi risiko audit yang dihadapi oleh auditor semakin tinggi pula besaran *audit fee* yang dibebankan kepada klien.

Risiko menjadi pertimbangan bagi auditor sebab persepsi auditor terhadap risiko klien juga menentukan besar kecilnya *audit fee* (Cobbin, 2002; Hay *et al.*, 2004). Pop & Oana (2008) menyatakan risiko audit merupakan risiko auditor eksternal akan bertanggung jawab kepada pihak ketiga atas kerugian yang ditimbulkan akibat salah saji dalam laporan keuangan klien. Dalam penelitian-penelitian yang menggunakan data sekunder, hal ini biasanya diproksikan menggunakan *financial performance* dan *leverage* (Xue & O’Sullivan, 2012). Kinerja keuangan yang baik mengindikasikan rendahnya risiko auditor menderita kerugian, sedangkan semakin tinggi *leverage* semakin besar kemungkinan terjadinya kegagalan bisnis dan merugikan auditor. Kecenderungan studi-studi terdahulu menunjukkan hasil yang konsisten dengan adanya pengaruh signifikan positif atas risiko audit terhadap *fee audit*.

**H<sub>3</sub>:** risiko audit berpengaruh terhadap *audit fee*?

### 2.3.4 Jasa Nonaudit

Perkembangan studi terkait determinan *audit fee* juga menyentuh ranah pengujian pengaruh penyediaan jasa nonaudit. Jasa nonaudit merupakan jasa tambahan (selain jasa audit) yang disediakan oleh KAP kepada klien. Contoh jasa nonaudit pada KAP antara lain: konsultasi, sistem informasi dan teknologi, legal, merger dan akuisisi, manajemen risiko, dan lain-lain. Di Indonesia, penggunaan jasa nonaudit secara bersamaan dalam suatu perikatan audit dapat memengaruhi independensi auditor, sebagaimana disebutkan dalam Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal (BAPEPAM) Nomor 20/PM/2002, sehingga kecil kemungkinan determinan jasa nonaudit berpengaruh terhadap besaran *fee* audit. Namun demikian, kebanyakan studi memaparkan hasil yang cukup konsisten bahwa penggunaan jasa nonaudit dapat meningkatkan nilai *audit fee* (Ezzamel *et al.*, 1996).

Pada dasarnya, penyediaan jasa nonaudit dapat menurunkan nilai *fee* dikarenakan adanya subsidi silang biaya antara jasa audit dan nonaudit, artinya klien cenderung memperoleh insentif berupa penurunan *fee* audit, saat secara bersamaan menggunakan jasa nonaudit. Di sisi lain, jasa nonaudit dapat meningkatkan nilai *fee* disebabkan 3 alasan, antara lain jasa tersebut dapat memperluas jangkauan dalam pembuatan laporan audit, menjadi problematika jika membayar jasa konsultasi, atau kekuatan monopoli dan efisiensi jasa dalam pasar jasa nonaudit memperkenankan auditor menetapkan harga yang lebih tinggi (Hay *et al.*, 2004).

Hubungan antara penyediaan jasa nonaudit dan *audit fee* memperlihatkan hasil yang kurang konsisten (Xue & O'Sullivan, 2012). Beattie *et al.* (2002)



menemukan hubungan positif antara jasa nonaudit dan *audit fee* pada sektor *charity*. Sedangkan, studi pada badan kesehatan (NHS trusts), Clatworthy *et al.* (2002) dan Basioudis & Ellwood (2005) menemukan hubungan negatif diantara keduanya. Mengingat sedikitnya kajian yang dilakukan terkait dua variabel tersebut, akan terlalu tergesa-gesa jika diambil suatu kesimpulan (Xue & O'Sullivan, 2012).

**H4:** jasa nonaudit berpengaruh terhadap *audit fee*?

### 2.3.5 Pengendalian Internal

ISA 315 mendefinisikan pengendalian internal sebagai proses yang dirancang, diimplementasikan, dan dipelihara oleh TCWG (*Those Charge with Governance*), manajemen, dan karyawan lain untuk memberikan asurans yang memadai tentang tercapainya tujuan entitas. Komponen pengendalian internal berdasarkan kerangka yang dirancang oleh COSO terdiri dari lingkungan pengendalian, penilaian risiko, pengendalian aktivitas, pengendalian sistem informasi dan komunikasi, serta aktivitas monitoring (Uwadiae, 2013).

Menurut Widiyari & Prabowo (2008), terdapat dua pandangan antara pengendalian internal, *corporate governance*, dan *audit fee* eksternal. Pandangan pertama, yaitu kontrol pengganti (*substitution control view*) yang menyatakan bahwa ketiga variabel tersebut bersifat saling menggantikan, artinya fungsi pengendalian yang baik dapat menggantikan berbagai pekerjaan audit. Pandangan kedua, yaitu kontrol pelengkap (*complementary control view*) yang memandang hubungan ketiganya bersifat saling melengkapi satu dengan yang lainnya. Pekerjaan audit dapat dikurangi jika fungsi pengendalian internal klien berjalan dengan baik (Simunic *et al.*, 2006) sehingga akan mengurangi biaya audit. Herawaty (2011) juga menemukan bahwa pengendalian internal berpengaruh

signifikan terhadap *audit fee*. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin baik pengendalian internal yang diterapkan oleh klien, semakin sedikit lingkup pengujian audit yang dilakukan, sehingga *fee* yang ditetapkan semakin rendah.

Meskipun penelitian oleh Theodore (2015) tidak menemukan pengaruh signifikan atas pengendalian internal terhadap *audit fee*. Sebagian besar studi menunjukkan hasil adanya pengaruh baik ke arah positif maupun negatif. Penurunan *fee* dapat disebabkan oleh adanya keterlibatan auditor internal dalam menjalankan pengendalian internal yang baik pada klien (Goodwin-Stewart *et al.*, 2006) sehingga manajemen tidak mengharapkan asuransi lebih dari jasa audit. Goodwin-Stewart *et al.* (2006) juga menyatakan, dengan biaya audit yang tinggi merepresentasikan kualitas audit yang tinggi pula. Dalam hal ini keberadaan dewan komisaris dan komite audit memegang peran penting dalam memengaruhi keputusan besaran *fee* audit. Abbott (2003) dalam Goodwin-Stewart *et al.* (2006) menegaskan bahwa tingginya permintaan komite audit demi menunjang level *assurance* yang baik akan meningkatkan besaran *audit fee* yang ditetapkan, sebab pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor menjadi semakin luas lingkup.

**H<sub>5</sub>:** pengendalian internal berpengaruh terhadap *audit fee*?

## BAB III

### METODE PENELITIAN

#### 3.1 Jenis Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk menguji hipotesis dan menjelaskan fenomena empiris dalam bentuk hubungan antara dua atau lebih variabel. Pengujian hipotesis pada umumnya menjelaskan hubungan antar variabel yang merepresentasikan fenomena berdasarkan data dan fakta-fakta yang ada (Sugiyono, 2009). Variabel dependen yang diuji dalam penelitian ini adalah *audit fee* yang direpresentasikan dari persepsi auditor eksternal pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Jawa Timur. Sedangkan, variabel independen yang diuji dalam penelitian ini, meliputi: ukuran audit (*audit size*), kompleksitas (*audit complexity*), risiko audit (*audit risk*), penyediaan jasa nonaudit (*non-audit services*), dan pengendalian internal pada perusahaan klien.

#### 3.2 Jenis dan Sumber Data

Jenis data dalam penelitian ini adalah data kuantitatif, yakni berupa angka-angka yang merepresentasikan sikap, pendapat, dan persepsi dari responden terhadap variabel yang diuji. Data tersebut merupakan data primer yang diperoleh langsung dari responden, yakni auditor eksternal pada KAP di Wilayah Jawa Timur. Peneliti menggunakan data primer dalam penelitian ini dalam rangka untuk memperoleh persepsi langsung dari perspektif auditor atau KAP yang jarang diteliti pada penelitian terkait determinan *audit fee*. Penelitian pada umumnya menggunakan data sekunder yang diperoleh dari laporan keuangan klien. Maka dari itu, penggunaan data primer melalui sikap, pendapat, serta persepsi auditor eksternal dalam menentukan *fee* audit menjadi kontribusi penting dalam studi ini.

### 3.3 Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor KAP di Wilayah Jawa Timur, Indonesia. Penelitian ini dilakukan di Wilayah Jawa Timur untuk memperoleh data dari objek penelitian yang beragam. Kepala Dinas Tenaga Kerja dan Transmigrasi Jawa Timur mencotohkan Jawa Timur sebagai wilayah dengan industri yang heterogen, namun sangat kondusif dalam menjalin hubungan industrial (dalam Ramdhani, 2018). Tomasoa (2013) juga menambahkan kebanyakan KAP baik kecil maupun besar berdomisili di Jawa Timur, sehingga cukup menarik untuk diteliti. Populasi KAP di Jawa Timur yang terdaftar di direktori IAPI tahun 2016 berjumlah 56 KAP yang tersebar di beberapa wilayah, antara lain: 43 kantor di Surabaya, 10 kantor di Kota Malang, 2 kantor di Sidoarjo, dan 1 kantor di Pasuruan.

Penentuan sampel pada penelitian ini menggunakan metode *convenience sampling*. Menurut Hartono (2015:98), *convenience sampling* merupakan metode pengambilan sampel secara nyaman yang dilakukan dengan memilih sampel secara bebas sesuai kehendak peneliti. Sekaran (2006) menambahkan bahwa metode ini merupakan cara terbaik untuk memperoleh sejumlah informasi dasar secara cepat dan efisien. Peneliti memilih menggunakan metode ini dalam rangka memperoleh data secara mudah dan efisien. Sampel dalam penelitian ini terdiri dari 60 responden yang berasal dari auditor KAP di Wilayah Jawa Timur. Jumlah tersebut telah memenuhi syarat untuk sebuah penelitian, sebagaimana dinyatakan oleh Roscua (1975) dalam Sekaran dan Bougie (2013:269) bahwa ukuran sampel yang layak dalam penelitian adalah antara 30 sampai dengan 500. Roscua juga menambahkan bahwa untuk penelitian yang dengan analisis *multivariate* (korelasi atau regresi berganda, misalnya), jumlah sampel minimal adalah 10 kali dari jumlah variabel

yang diuji. Meskipun jumlah sampel dalam penelitian ini terbilang sedikit, prosedur *bootstrapping* dalam metode analisis *Partial Least Square* (PLS) menggunakan SmartPLS akan memperkuat hasil pengujian yang dilakukan, sehingga tidak mempermasalahkan pengujian dengan jumlah sampel yang relatif kecil.

### 3.4 Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan survei melalui kuesioner sebagai alat pengumpulan data yang dibagikan kepada responden penelitian. Menurut Hartono (2015:140), survei merupakan metode pengumpulan data primer dengan menggunakan pertanyaan-pertanyaan kepada responden individu. Kuesioner digunakan sebagai alat untuk mengumpulkan data yang memuat daftar pertanyaan atau pernyataan yang akan dijawab oleh responden, biasanya dalam alternatif yang didefinisikan dengan jelas (Sekaran, 2006).

Kuesioner yang digunakan adalah kuesioner dengan tujuh skala likert (*seven points-likert scale*). Skala likert digunakan untuk mengukur sikap pendapat, dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial (Prahayuningtyas *et al.*, 2016). Kuesioner skala likert yang digunakan memuat tujuh alternatif jawaban, yaitu sangat tidak setuju, tidak setuju, agak tidak setuju, netral, agak setuju, setuju, dan sangat setuju. Setiap jawaban memiliki skor dari intensitas paling rendah sampai paling tinggi, yaitu 1, 2, 3, 4, 5, 6, dan 7.

### 3.5 Metode Analisis Data

Penelitian ini menggunakan *Variance Based Structural Equation Modelling* (CBSEM) atau lebih dikenal dengan istilah *Partial Least Square* (PLS) untuk menganalisis data, dengan alat analisis berupa SmartPLS. PLS merupakan teknik statistika *multivariate* dengan melakukan perbandingan antara variabel dependen

berganda dengan variabel independen berganda (Hartono & Abdullah, 2009:11). Menurut Ghozali (2008), *Structural Equation Model* (SEM) merupakan evolusi atas model persamaan berganda yang dikembangkan dari prinsip ekonometri dan digabungkan menggunakan prinsip pengaturan psikologi dan sosiologi sehingga tidak didasarkan pada banyak asumsi dan sampel yang relatif kecil.

Peneliti menggunakan program PLS karena tidak memerlukan adanya pengujian asumsi klasik pada data penelitian. Dalam pengujian asumsi klasik, sedikitnya terdapat lima pengujian yang harus dilakukan pada suatu model penelitian, meliputi: uji normalitas, uji autokorelasi, uji multikolinieritas, uji heteroskedastisitas, dan uji linieritas (Setyadharma, 2010). Selain itu, persebaran populasi yang cukup jauh sehingga memungkinkan munculnya kesulitan dalam pengumpulan data. Oleh sebab itu, dibutuhkan alat analisis yang kredibel dalam melakukan pengujian meskipun dengan data yang relatif sedikit. Hal tersebut didukung pernyataan oleh Hussein (2015) bahwa dengan *bootstrapping*, PLS tidak mensyaratkan batas minimum sampel yang diuji.

Menurut Yamin dan Kurniawan (2011:173), terdapat dua pengujian untuk menganalisis data menggunakan program smartPLS, antara lain:

1. Evaluasi *Outer Model* (Model Pengukuran)

Evaluasi *outer model* atau model pengukuran terdiri dari dua tahap pengukuran, yakni *covergent validity* dan *discriminant validity*. *Convergent validity* dibagi menjadi tiga tahap pengujian, meliputi: indikator validitas, reliabilitas konstruk, dan *Average Variance Extracted* (AVE). Sedangkan, *discriminant validity* dilakukan dengan mengevaluasi *cross loadings*



indikator dan membandingkan kuadrat korelasi antara konstruk dengan nilai AVE atau korelasi maksimum konstruk dengan akar AVE.

a. *Convergent Validity*

Indikator Validitas

Indikator validitas dalam pengujian *convergent validity* dilakukan dengan melihat *loading factors*. Ukuran refleksi indikator dikatakan tinggi jika berkorelasi lebih dari 0,7. Namun, Chin (1998) dalam Ghozali (2006) menyatakan bahwa untuk tahap awal dari pengembangan skala pengukuran nilai *loading* 0,5 sampai 0,6 sudah memadai. Penelitian ini menggunakan batas *loading* 0,6 untuk mengevaluasi indikator validitas.

Reliabilitas Konstruk dan Average Variance Extract (AVE)

Evaluasi terhadap reliabilitas konstruk suatu variabel laten diuji dengan melihat *composite reliability* dan *Cronbach's Alpha*. Kriteria dinyatakan reliabel apabila nilai *composite reliability* dan *Cronbach's Alpha* lebih dari 0,70. Penelitian ini juga memperhatikan nilai AVE dari setiap variabel laten. Konstruk dinyatakan valid secara konvergen jika nilai AVE lebih dari 0,50 (Yamin dan Kurniawan, 2011:174).

b. *Discriminant Validity*

Cross loadings

Evaluasi ini dilakukan dengan melihat nilai *cross loadings* dari setiap variabel konstruk. Konstruk dinyatakan valid jika indikator yang membentuk variabel laten memiliki nilai *loading factors* yang lebih besar dibandingkan korelasinya dengan indikator yang membentuk variabel laten lainnya.

### Korelasi Maksimum dengan akar AVE

Konstruk dinyatakan memiliki *discriminant validity* yang baik apabila nilai akar AVE-nya lebih besar dibandingkan dengan nilai maksimum korelasi konstruk.

## 2. Evaluasi *Inner Model* (Model Struktural)

Model struktural dalam PLS dievaluasi dengan melihat *R-square* untuk menguji konstruk dependen dan nilai *path coefficient* atau *t-values* untuk uji signifikansi antar konstruk dalam model struktural (Hartono & Abdullah, 2009).

### a. Analisis *R-Square*

Nilai *R-square* digunakan untuk mengukur tingkat variasi perubahan variabel independen terhadap dependen. Semakin tinggi *R-square* semakin baik pula model hipotesis dari model penelitian yang diajukan. Namun demikian, *R-Square* bukan parameter absolut dalam mengukur ketepatan model prediksi karena dasar hubungan teorikal adalah parameter yang paling utama untuk menjelaskan hubungan kasualitas tersebut (Prahayuningtyas *et al.*, 2016).

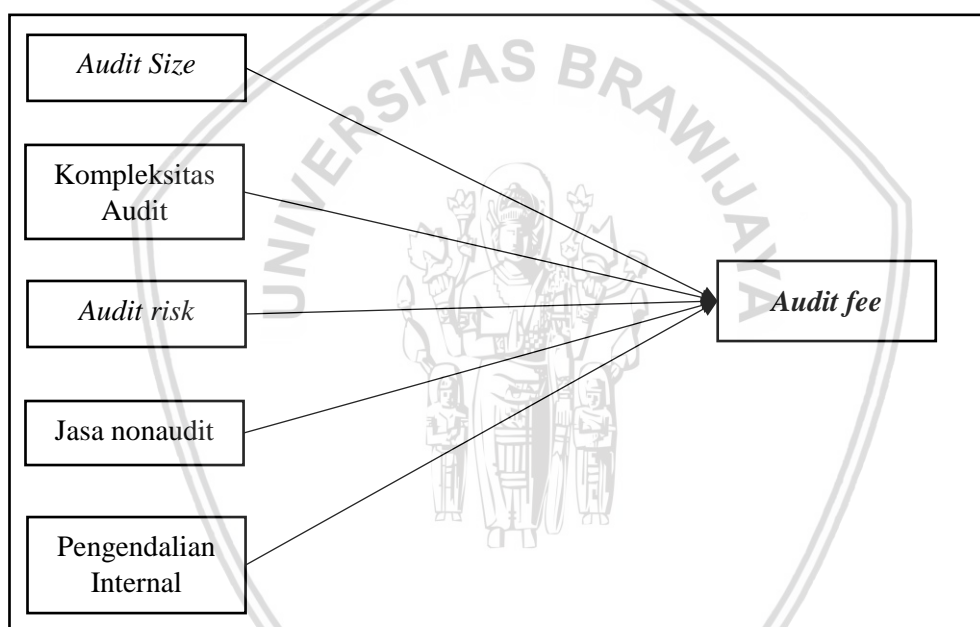
### b. Analisis *Path Coeficient*

Nilai koefisien *path* menunjukkan tingkat signifikansi dari hubungan antara variabel independen dan dependen dalam pengujian hipotesis. Hipotesis dinyatakan didukung jika skor koefisien *path*-nya menunjukkan angkat *t*-statistik  $\geq 1,64$  untuk hipotesis *one tail* dengan pengujian hipotesis *alpha* 5 persen (Hartono & Abdullah, 2009).

### 3.6 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, penelitian ini menguji pengaruh variabel *audit fee*, kompleksitas, risiko audit, jasa nonaudit, dan pengendalian internal sebagai determinan dari *audit fee* pada KAP. Hasil pengujian variabel pada objek penelitian ini kemudian akan dievaluasi dan dibahas dengan merujuk pada penelitian terdahulu. Gambar 3.1 berikut menunjukkan ilustrasi terkait model penelitian ini.

**Gambar 3.1 Model Penelitian**



Sumber: Ilustrasi penulis

#### 3.6.1 *Audit Fee*

Penentuan besaran *audit fee* bergantung pada faktor-faktor seperti ukuran (*size*), kompleksitas (*complexity*), risiko (*risk*), serta jasa nonaudit (*non-audit services*) dan faktor-faktor yang bersumber dari karakteristik auditor, antara lain *size* dan lokasi (Xue & O'Sullivan, 2012). Hal tersebut sejalan dengan penelitian oleh Ulfasari & Marsono (2014) yang menemukan pengaruh signifikan positif dari

*size*, *complexity*, dan karakteristik auditor, sebagaimana Herawaty (2011) juga menemukan pengaruh pengendalian internal dan lamanya waktu audit berpengaruh signifikan terhadap *audit fee*. Dalam penelitian ini, variabel *audit fee* diukur menggunakan indikator berupa karakteristik dari biaya audit itu sendiri, seperti hak KAP memperoleh *fee audit*, kesepakatan dalam menentukan besaran *fee* audit, profesionalisme auditor, standar penentuan *audit fee*, tinggi rendahnya *audit fee*, pertimbangan terkait kualitas audit, dan perubahan dalam besaran *audit fee*.

### 3.6.2 *Audit Size*

Indikator operasional yang sering digunakan untuk mengukur *size* adalah menggunakan total aset. Pengukuran dalam penelitian yang menggunakan data sekunder biasanya dilakukan dengan melakukan logaritma natural terhadap data untuk mengetahui pengaruh linier antara *size* dengan *audit fee* (Hay *et al.*, 2004; Chaney, 2003). Di samping itu, Pong and Whinington (1994) dalam Chaney (2003) mengukur *size* menggunakan proksi aset turnover, sebab pengukuran menggunakan total aset tidak akan memadai dalam perusahaan yang memiliki nilai penjualan dan volume transaksi relatif tinggi terhadap total aset, seperti pada perusahaan jasa.

Jumlah perusahaan anak juga memiliki pengaruh terhadap *audit fee* sebab transaksi yang dilakukan menjadi semakin rumit karena perlu membuat laporan konsolidasi (Beams, 2000 dalam Nugrahani, 2013). Penelitian menggunakan data primer biasanya menggunakan pernyataan yang menyangkut terkait proksi total aset dan beberapa karakteristik dari ukuran perusahaan klien. Dalam penelitian ini, indikator operasional dalam mengukur determinan *audit size* menggunakan total aset, volume transaksi, volume penjualan, dan jumlah perusahaan anak yang dimiliki oleh klien.

### 3.6.3 Kompleksitas Audit

Mulyadi (2002) menyatakan bahwa besaran biaya audit ditentukan oleh kompleksitas kerja audit. Variasi tugas dan keterkaitan antartugas, di samping penggunaan tenaga ahli dan kesabaran serta waktu yang ekstra, menjadi indikator kompleksitas kerja yang menentukan tingkat biaya audit (Simunic 2000, dalam Fauziah, 2010).

Pada penelitian yang menggunakan data sekunder, indikator yang juga sering digunakan untuk memproksikan kompleksitas, antara lain jumlah *subsidiaries*, jumlah *subsidiaries* asing, jumlah SIC codes, jumlah segmen bisnis, jumlah lokasi audit, dan *rating* subjektif terkait kompleksitas oleh tim audit (Hay *et al.*, 2004). Wood (1988) menambahkan bahwa kompleksitas dapat dilihat dalam dua aspek. Pertama, mengacu pada jumlah informasi yang diproses dan tahapan pekerjaan yang dilakukan pada penugasan audit. Kedua, kompleksitas kordinatif yang mengacu pada tingkat kordinasi (keterkaitan antara satu bagian dengan bagian lain) yang diperlukan dalam menyelesaikan suatu pekerjaan.

Gupta (1999) dalam Setyorini & Dewayanto (2011) menyebutkan kompleksitas audit terdiri dari dua aspek, meliputi kompleksitas dan variabilitas. Kompleksitas mengacu pada kerumitan dan kemampuan analisis dalam suatu tugas audit serta ketersediaan standar operasional prosedur yang memadai. Sedangkan, mengacu pada derajat familiar atau tidak familiar, rutin atau tidak rutin, dan sering atau tidak sering suatu tugas audit. Hal ini sejalan dengan pemikiran Chung & Monroe (2001) yang mengungkapkan bahwa kompleksitas dipengaruhi oleh dua faktor, meliputi: banyaknya informasi yang tidak relevan, dalam hal ini tidak merepresentasikan kejadian yang konsisten dan adanya ambiguitas yang tinggi,

yakni beragam hasil yang diharapkan oleh klien dalam kegiatan audit. Oleh karena penelitian ini menggunakan data primer dari perspektif auditor atau KAP, operasional pengukur kompleksitas audit menggunakan indikator berupa penggunaan teknologi komputerisasi, penggunaan tenaga spesialis, keterkaitan antartugas, dan kompleksitas *subsidiaries* atau subklien yang diaudit.

#### 3.6.4 Risiko Audit

Risiko audit merupakan risiko auditor eksternal akan bertanggung jawab kepada pihak ketiga atas kerugian yang ditimbulkan akibat salah saji dalam laporan keuangan klien klien (Pop dan Oana, 2008). Risiko menjadi pertimbangan bagi auditor sebab persepsi auditor terhadap risiko klien juga menentukan besar kecilnya *audit fee* (Cobbin, 2002; Hay *et al.*, 2004). Maka dari itu, pada proses audit baik di sektor swasta maupun publik dikenal suatu metodologi audit yang berbasis pada risiko (*risk-based audit*), yang terdiri dari risiko bawaan (*inherent risk*), risiko pengendalian (*control risk*), dan risiko deteksi (*detection risk*).

Pada penelitian yang menggunakan data sekunder, risiko audit biasanya diproksikan menggunakan *financial performance* dan *leverage* (Xue & O'Sullivan, 2012; Bottaro, *et al.*, 2015). Sementara, dalam kebanyakan penelitian yang menggunakan data primer, proksi yang sering digunakan adalah komponen atau jenis dari risiko audit tersebut, yang meliputi: *inherent risk*, *control risk*, dan *detection risk* (Fauziah, 2010; Purnamasari, 2013; Rahayu, 2017). Oleh sebab itu, operasional pengukur determinan risiko audit dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan indikator berupa risiko bawaan, risiko pengendalian, dan risiko deteksi dalam suatu penugasan audit.



### 3.6.5 Jasa Nonaudit

Kebanyakan studi pada sektor swasta memaparkan hasil yang konsisten bahwa penggunaan jasa nonaudit dapat meningkatkan biaya audit (Ezzamel *et al.*, 1996). Hal tersebut dikarenakan selain jasa audit, KAP juga memberikan jasa seperti jasa perpajakan, jasa konsultasi manajemen, jasa akuntansi dan pembukuan (Mulyadi, 1998). Pemberian jasa tersebut kemungkinan berkurangnya independensi auditor sebab akan cenderung memihak kepada kepentingan klien, (Paramastri dan Suputra, 2016). Namun demikian, KAP tidak sepenuhnya dilarang untuk memberikan jasa-jasa tersebut kepada klien yang bukan tergolong sebagai perusahaan publik dan bukan merupakan klien audit (Wahab, 2013).

Hubungan antara jasa nonaudit dan *audit fee* memperlihatkan hasil yang kurang konsisten (Xue & O'Sullivan, 2012). Beattie *et al.* (2002) menemukan hubungan positif antara jasa nonaudit dan *audit fee* pada perusahaan amal. Sedangkan studi pada badan kesehatan (NHS trusts), Clatworthy *et al.* (2002) dan Basioudis & Ellwood (2005) menemukan hubungan negatif diantara keduanya. Oleh sebab itu, penelitian ini diharapkan menjadi kontribusi dalam memperkuat argumen terkait pengaruh penggunaan jasa nonaudit terhadap biaya audit yang ditetapkan. Pada penelitian ini, operasional pengukuran variabel jasa nonaudit dilakukan menggunakan indikator berupa penggunaan jasa selain audit, seperti jasa konsultasi manajemen, jasa kompilasi, jasa aktuarial, dan jasa desain sistem informasi akuntansi.

### 3.6.6 Pengendalian Internal

Pengendalian internal dipercaya memiliki hubungan yang signifikan terhadap biaya audit, sebab pekerjaan audit dapat dikurangi jika fungsi

pengendalian internal pada klien berjalan dengan baik sehingga akan mengurangi biaya audit yang dikenakan (Simunic, 2006). Hal ini didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh Hay *et al.* (2008), Herawaty (2011), dan Prastika (2016) yang menyatakan bahwa pengendalian internal memiliki pengaruh signifikan positif terhadap penentuan *audit fee*. Namun demikian, Theodore (2015) tidak menemukan pengaruh signifikan pengendalian internal terhadap *audit fee*. Penurunan *fee* tersebut dapat disebabkan oleh keterlibatan auditor internal dalam menjalankan pengendalian internal yang baik pada klien (Goodwin-Stewart, 2006). Oleh sebab itu, keberadaan komponen pengendalian internal sangat signifikan perannya dalam memengaruhi aktivitas audit yang dilakukan oleh auditor eksternal.

Pada dasarnya sistem pengendalian internal terdiri dari lima unsur, yakni lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan. Merujuk pada penelitian oleh Prastika (2016), indikator yang digunakan untuk menguji variabel pengendalian internal dalam penelitian ini merupakan unsur atau komponen dari pengendalian internal, antara lain lingkungan pengendalian, penaksiran risiko, aktivitas pengendalian, pengendalian informasi dan komunikasi, serta *monitoring*.

## BAB IV

### HASIL DAN PEMBAHASAN

#### 4.1 Deskripsi Objek Penelitian

Penelitian ini dilakukan terhadap auditor pada 15 Kantor Akuntan Publik (KAP) di Wilayah Jawa Timur yang terdiri dari 5 KAP di Malang, 9 KAP di Surabaya, dan 1 KAP di Pasuruan. KAP yang terlibat dalam penelitian ini cenderung dapat dikategorikan sebagai KAP kecil. Arens *et al.* (2008) menyatakan, KAP dikatakan kecil jika tidak berafiliasi dengan *Big Four*, tidak mempunyai kantor cabang, dan kliennya merupakan perusahaan kecil, serta jumlah profesioinalnya kurang dari 25 orang. Terbatasnya jumlah kuesioner yang dikirimkan ke KAP lain dikarenakan beberapa KAP tidak bersedia mengisi kuesioner dengan alasan kesibukan dan beberapa tidak dapat dihubungi, sehingga tidak ikut berpartisipasi dalam penelitian ini. Kuesioner yang dibagikan berjumlah 65 kuesioner dan berhasil dikumpulkan sebanyak 60 kuesioner atau 92,3% dari total yang disebar.

Kuesioner disebar secara langsung dengan mendatangi kantor tempat responden bekerja, kecuali untuk responden yang berada di Pasuruan dikarenakan responden memilih untuk dikirimkan melalui surat elektronik (*email*). Dibutuhkan waktu hampir sebulan untuk mengumpulkan kembali seluruh kuesioner. Terhitung dari penyebaran pada tanggal 25-26 Juni 2018 sampai pengambilan kembali seluruh kuesioner tanggal 16 Juli 2018. Data deskriptif dari responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini dapat dilihat pada tabel 4.1. Berdasarkan tabel tersebut dapat diketahui bahwa responden perempuan memiliki porsi yang lebih besar, namun

tidak terlalu signifikan dibandingkan jumlah laki-laki, yakni dengan persentase 52% responden perempuan dan 48% responden laki-laki.

**Tabel 4.1 Data Deskriptif Responden**

Keterangan	Jumlah Kuesioner	Persentase
<b>Jenis Kelamin:</b>		
Laki-laki	29	48%
Perempuan	31	52%
<b>Usia:</b>		
21 - 25 tahun	28	47%
26 - 30 tahun	26	43%
>30 tahun	6	10%
<b>Jabatan dalam KAP:</b>		
Manager	6	10%
Senior	23	38%
Junior (Associates)	31	52%
<b>Lama bekerja:</b>		
< 2 tahun	13	22%
2 - 5 tahun	26	43%
5 - 10 tahun	21	35%
>10 tahun	0	0.0%

Sumber: Diolah penulis

Sebagian besar responden berusia pada rentang 21 – 25 tahun yakni sebanyak 47% dan rentang 26-30 tahun sebesar 43%, sedangkan responden dengan usia di atas 30 tahun hanya berjumlah 6 orang atau 10% dari total responden. Di samping itu, kebanyakan responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini merupakan junior (*associates*), yakni sebanyak 52%, responden dengan golongan senior, yang kurang lebih telah memiliki kemampuan dalam hal audit, berjumlah 38%, sedangkan dari golongan manajer hanya berjumlah 6 responden atau 10% dari total responden. Dari seluruh responden yang turut berpartisipasi dalam penelitian ini, sebanyak 22% dari telah bekerja kurang dari 2 tahun. Sedangkan, 26 responden atau 43% telah bekerja selama 2 – 5 tahun dan 21 responden atau 35% telah bekerja selama 5 – 10 tahun.

## 4.2 Analisis Data

Teknik pengolahan data menggunakan SEM berbasis *Partial Least Square* (PLS) dengan aplikasi SmartPLS memerlukan dua tahap untuk menilai konstruk dari sebuah model penelitian (Ghozali, 2006). Tahap-tahap tersebut terdiri dari pengujian *outer model* dan *inner model*.

### 4.2.1 Pengujian *Outer Model* atau Model Pengukuran

Menurut Yamin dan Kurniawan (2011:173), evaluasi model pengukuran terdiri dari dua tahap pengukuran, yaitu *convergent validity* dan *discriminant validity*. *Convergent validity* terbagi ke dalam tiga tahap, meliputi: indikator validitas, reliabilitas konstruk, dan *Average Variance Extracted* (AVE). Sedangkan evaluasi *discriminant validity* dilakukan dalam dua tahap, yakni dengan melihat nilai *cross loadings* dan membandingkan nilai kuadrat korelasi antara konstruk dengan nilai AVE atau korelasi konstruk dengan akar AVE.

#### 4.2.1.1 *Convergent Validity*

##### Indikator Validitas

Indikator validitas dalam pengujian *convergent validity* dilakukan dengan melihat *loading factors*. Ukuran refleksi indikator dikatakan tinggi jika berkorelasi lebih dari 0,7. Akan tetapi, Chin (1998) dalam Ghozali (2006) menyatakan bahwa untuk tahap awal dari pengembangan skala pengukuran nilai *loading* 0,5 sampai 0,6 sudah memadai. Penelitian ini menggunakan batas *loading* sebesar 0,6 untuk menguji indikator validitas. Pada tabel 4.2 disajikan hasil pengukuran refleksi individual (*outer loadings*) dengan *loading factors* 0,6.

Hasil pengujian pada Tabel 4.2 menunjukkan sebanyak 5 dari 30 pernyataan kuesioner tidak memenuhi batas *loading factor*. Sejumlah 3 dari 5 pernyataan

(X1.4, X2.4, dan Y1.7) yang tidak memenuhi *loading factors* tersebut dikarenakan merupakan pernyataan negatif. Dalam hal ini, responden kurang teliti dalam mengisi kuesioner sehingga jawaban pada pernyataan bersangkutan tidak valid.

**Tabel 4.2 Outer Loadings (Measurement Model)**

<i>Variables</i>	<i>Indicators</i>	<i>Beginning Outer Loadings</i>	<i>Outer Loadings Processed</i>
<i>Audit size</i>	X1.1	0.922	0.926
	X1.2	0.922	0.927
	X1.3	0.786	0.793
	X1.4	<b>0.254</b>	
	X1.5	0.699	0.758
<i>Complexity</i>	X2.1	0.825	0.869
	X2.2	0.831	0.859
	X2.3	0.842	0.870
	X2.4	<b>-0.554</b>	
	X2.5	0.635	0.670
<i>Audit risk</i>	X3.1	0.958	0.958
	X3.2	0.927	0.932
	X3.3	0.814	0.805
<i>Non-audit services</i>	X4.1	0.895	0.858
	X4.2	0.866	0.849
	X4.3	0.811	0.719
	X4.4	0.878	0.691
	X4.5	0.612	0.653
<i>Internal control</i>	X5.1	0.884	0.888
	X5.2	<b>0.476</b>	
	X5.3	0.866	0.883
	X5.4	0.633	0.602
	X5.5	0.728	0.719
<i>Audit fee</i>	Y1.1	0.786	0.738
	Y1.2	0.710	0.678
	Y1.3	<b>0.519</b>	
	Y1.4	0.773	0.845
	Y1.5	0.684	0.784
	Y1.6	0.759	0.701
	Y1.7	<b>0.099</b>	

Sumber: Pengolahan data menggunakan PLS, 2018

Sedangkan, 2 pernyataan (X5.2 dan Y1.3) secara statistik memang tidak memenuhi batas *loading* yang ditetapkan. Hal ini dapat disebabkan oleh karena peneliti tidak terlibat langsung dalam proses pengisian kuesioner, sehingga ada beberapa responden yang tidak memberikan jawaban dengan pertimbangan yang memadai. Keadaan ini biasa disebut sebagai responden bias. Untuk menjaga kredibilitas data, peneliti meng-*cross out* jawaban kuesioner yang mengalami responden bias, kemudian melakukan pengujian ulang.



Korelasi antara konstruk dengan variabel pada awalnya belum memenuhi *convergent validity*, sebab masih ada indikator yang memiliki nilai *loading factor* dibawah 0,6 sehingga dilakukan pengujian ulang dengan cara mengeluarkan indikator-indikator yang bernilai di bawah batas *loading*. Kolom *Loading Factors Processed* merupakan hasil pengujian terhadap item-item yang memenuhi batas *loading* pada kolom *Beginning Loading Factors*. Dari hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa semua indikator yang diolah telah memenuhi batas *loading* 0,6 sehingga konstruk untuk semua variabel tidak ada yang dieliminasi.

#### **Reliabilitas Konstruk dan Average Variance Extract**

Evaluasi terhadap reliabilitas suatu variabel laten diuji dengan melihat *composite reliability* dan *Cronbach's Alpha*. Kriteria dinyatakan reliabel apabila nilai *composite reliability* dan *Cronbach's Alpha* lebih dari 0,70 (Yamin dan Kurniawan, 2011:174). Berikut merupakan hasil pengujian *composite reliability* dan AVE dari setiap variabel laten dalam penelitian ini.

**Tabel 4.3 Hasil Pengujian Composite Reliability dan AVE**

<i>Variable</i>	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Composite Reliability</i>	<i>AVE</i>
<i>Audit size</i>	0.877	0.915	0.730
<i>Complexity</i>	0.843	0.892	0.675
<i>Audit risk</i>	0.890	0.928	0.812
<i>Non-audit services</i>	0.880	0.870	0.576
<i>Internal control</i>	0.793	0.860	0.612
<i>Audit fee</i>	0.824	0.866	0.565

Sumber: Pengolahan data menggunakan PLS, 2018

Berdasarkan Tabel 4.3 di atas dapat dilihat bahwa setiap variabel laten dalam penelitian ini memiliki nilai *composite reliability* dan *Cronbach's Alpha* di atas 0,70 sehingga dapat disimpulkan bahwa semua variabel laten dalam penelitian ini telah memiliki reliabilitas yang baik. Penelitian ini juga memperhatikan nilai

AVE dari setiap variabel laten. Konstruk dinyatakan valid secara konvergen jika nilai AVE lebih dari 0,50 (Yamin dan Kurniawan, 2011:174). Berdasarkan hasil pengujian di atas, setiap variabel laten menunjukkan nilai AVE di atas 0,50, jadi dapat disimpulkan bahwa konstruk memiliki *convergent validity* yang baik.

#### 4.2.1.2 Discriminant Validity

Pengujian *discriminant validity* bertujuan untuk memastikan bahwa setiap konsep dari masing-masing variabel laten berbeda dengan variabel lainnya. Evaluasi ini dilakukan dalam dua tahap, yaitu dengan mengevaluasi *cross loadings* dan membandingkan antara nilai kuadrat korelasi antara konstruk dengan nilai AVE atau korelasi konstruk dengan nilai akar AVE (Yamin dan Kurniawan, 2011:174).

**Tabel 4.4 Nilai Cross Loadings**

Indikator	<i>Audit size</i>	<i>Complexity</i>	<i>Audit risk</i>	<i>Non-audit services</i>	<i>Internal control</i>	<i>Audit fee</i>
X1.1	<b>0.926</b>	0.777	0.729	-0.162	0.509	0.451
X1.2	<b>0.927</b>	0.710	0.655	-0.152	0.381	0.575
X1.3	<b>0.793</b>	0.462	0.459	-0.393	0.425	0.306
X1.5	<b>0.758</b>	0.729	0.545	0.022	0.178	0.315
X2.1	0.687	<b>0.869</b>	0.485	0.030	0.270	0.297
X2.2	0.731	<b>0.859</b>	0.626	0.093	0.392	0.316
X2.3	0.722	<b>0.870</b>	0.717	0.129	0.426	0.218
X2.5	0.367	<b>0.670</b>	0.402	0.193	0.286	0.155
X3.1	0.712	0.677	<b>0.958</b>	0.097	0.672	0.282
X3.2	0.592	0.551	<b>0.932</b>	-0.055	0.549	0.291
X3.3	0.665	0.688	<b>0.805</b>	0.096	0.399	0.123
X4.1	-0.093	0.118	0.040	<b>0.858</b>	-0.131	-0.119
X4.2	-0.126	0.084	0.085	<b>0.849</b>	-0.086	-0.156
X4.3	-0.035	0.224	0.081	<b>0.719</b>	-0.044	0.018
X4.4	-0.062	0.203	0.054	<b>0.691</b>	-0.029	0.024
X4.5	-0.192	0.113	-0.026	<b>0.653</b>	-0.141	-0.157
X5.1	0.431	0.383	0.570	-0.239	<b>0.888</b>	0.220
X5.3	0.473	0.439	0.653	-0.033	<b>0.883</b>	0.216
X5.4	0.121	0.177	0.274	-0.120	<b>0.602</b>	0.074
X5.5	0.226	0.215	0.330	-0.122	<b>0.719</b>	0.163
Y1.1	0.346	0.345	0.403	-0.126	0.454	<b>0.738</b>
Y1.2	0.149	0.178	0.239	0.095	0.295	<b>0.678</b>
Y1.4	0.350	0.133	0.125	-0.166	0.109	<b>0.845</b>
Y1.5	0.459	0.181	0.024	-0.335	-0.061	<b>0.784</b>
Y1.6	0.430	0.385	0.432	0.006	0.346	<b>0.701</b>

Sumber: Pengolahan data menggunakan PLS, 2018

Berdasarkan Tabel 4.4 di atas dapat diamati bahwa semua indikator yang membentuk variabel laten memiliki nilai *cross loading* yang lebih besar dibandingkan korelasinya dengan indikator yang membentuk variabel laten lainnya. Beberapa indikator pada indikator *audit size* dan *complexity*, khususnya *cross loading* indikator X1.5 menunjukkan nilai dengan selisih kecil yang mengindikasikan adanya korelasi cukup erat antara kedua variabel. Hal tersebut dapat terjadi karena keterkaitan pernyataan pada kuesioner yang mencerminkan kedekatan hubungan antara ukuran dan kompleksitas audit. Namun demikian, Yamin dan Kurniawan (2011:175) menyebutkan bahwa “...*kriteria dalam cross loadings adalah setiap indikator yang mengukur konstraknya haruslah berkorelasi lebih tinggi dengan kontrasknya dibandingkan dengan konstrak lainnya.*” Oleh sebab itu, meskipun kedua variabel tersebut memiliki nilai *cross loadings* tipis selama korelasi *loading*-nya lebih besar dibandingkan dengan variabel lain, konstruk tersebut dapat dikatakan memiliki nilai validitas yang baik.

Pemeriksaan selanjutnya dilakukan dengan membandingkan antara korelasi konstruk dengan nilai akar AVE dengan pendekatan *Fornell-Larcker Criterion* pada hasil pengujian menggunakan SmartPLS. Konstruk dinyatakan memiliki *discriminant validity* yang baik apabila nilai akar AVE-nya lebih besar dibandingkan dengan nilai maksimum korelasi konstruk. Hasil dalam pengujian ini dapat dilihat pada Tabel 4.5.

Tabel 4.5 menampilkan korelasi maksimum konstruk *audit size* terhadap konstruk lainnya adalah 0,789, sedangkan nilai akar AVE-nya adalah 0,855. Korelasi maksimum konstruk kompleksitas sebesar 0,681 dengan nilai akar AVE

sebesar 0,822. Pada konstruk risiko audit nilai korelasi maksimum konstruk adalah 0,622, sedangkan nilai akar AVE sebesar 0,901.

**Tabel 4.5 Fornell-Larcker Criterion**

<i>Variable</i>	<i>Audit size</i>	<i>Complexity</i>	<i>Audit risk</i>	<i>Non-audit services</i>	<i>Internal control</i>	<i>Audit fee</i>
<i>Audit size</i>	<b>0.855</b>					
<i>Complexity</i>	<b>0.789</b>	<b>0.822</b>				
<i>Audit risk</i>	0.771	<b>0.681</b>	<b>0.901</b>			
<i>Non-audit services</i>	-0.191	0.117	0.036	<b>0.759</b>		
<i>Internal control</i>	0.443	0.415	<b>0.622</b>	<b>-0.161</b>	<b>0.782</b>	
<i>Audit fee</i>	0.507	0.315	0.280	-0.209	<b>0.232</b>	<b>0.752</b>

Sumber: Pengolahan data menggunakan PLS, 2018

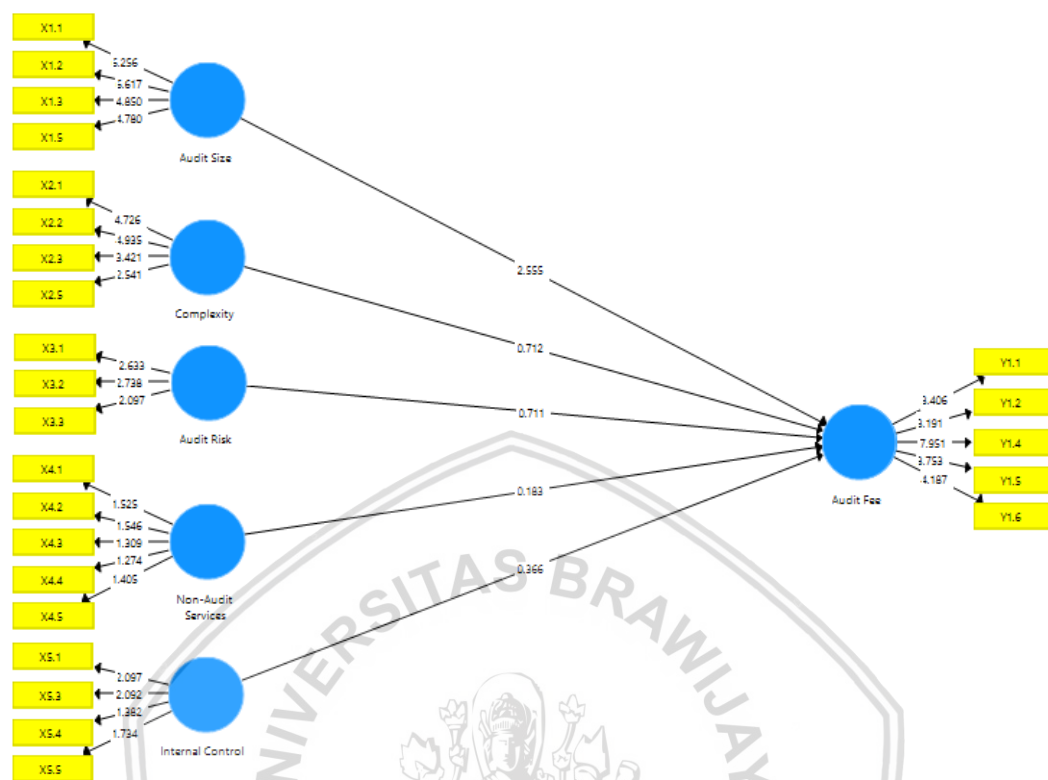
Konstruk jasa nonaudit menunjukkan nilai korelasi maksimum sebesar -0,161, sementara nilai akar AVE-nya sebesar 0,759. Korelasi maksimum untuk konstruk pengendalian internal menunjukkan nilai sebesar 0,232, sedangkan nilai AVE-nya sebesar 0,782. Berdasarkan hasil pengujian tersebut, dapat disimpulkan bahwa semua konstruk memiliki nilai akar AVE yang lebih besar dibandingkan dengan korelasi konstruk maksimumnya, sehingga dapat disimpulkan bahwa model konstruk memiliki *discriminant validity* yang baik.

#### **4.2.2 Pengujian Inner Model atau Model Struktural**

##### **Pengujian R-Square**

Pengujian *inner model* atau model struktural bertujuan untuk melihat korelasi, nilai signifikansi, dan R-square antara konstruk dalam penelitian ini. Model struktural dievaluasi menggunakan R-square untuk konstruk dependen dan uji t untuk menguji signifikansi dari nilai *path coefficient* (Riyadi, 2015). Gambar 4.1 menunjukkan hasil konstruk atas pengujian struktural dalam penelitian ini. Dalam menilai model menggunakan PLS dimulai dengan melihat nilai R-square untuk setiap variabel laten.

Gambar 4.1 Model Struktural



Sumber: Pengolahan data menggunakan PLS, 2018

*R-square* menunjukkan substansi pengaruh variabel laten independen tertentu terhadap variabel dependen (Ghozali, 2014). Sedangkan uji t dengan melihat *path coefficient* digunakan untuk mengukur arah pengaruh dan signifikansinya (Riyadi, 2015). Tabel 4.6 menyajikan hasil dari nilai *R-Square*. Berdasarkan hasil tersebut dapat dilihat bahwa pengaruh variabel penelitian yang terdiri dari *audit size*, kompleksitas, risiko audit, jasa nonaudit, dan pengendalian internal bernilai 0,288.

Tabel 4.6 Pengujian *R-Square*

Construct Variable	R Square	R Square Adj.
Audit fee	0.288	0.223

Sumber: Pengolahan data menggunakan PLS, 2018

Hal ini mengindikasikan bahwa variabel-variabel yang diuji dalam penelitian ini menjelaskan 28,8% dari determinan *audit fee*. Sedangkan, 71% lainnya dijelaskan oleh variabel lain.

### Nilai t-Statistik

Pada pengujian *path coefficient* suatu variabel independen dinyatakan signifikan terhadap variabel dependen jika hasil t-statistik lebih besar dari 1,64 dengan signifikansi 5% (Hartono & Abdullah, 2009). Berikut merupakan hasil pengujian t-statistik yang diperoleh dalam penelitian ini.

**Tabel 4.7 Pengujian t-Statistik**

<i>Correlation</i>	<i>Original sample</i>	<i>Sample Mean</i>	<i>Standard Deviation</i>	<i>t-Statistik</i>	<i>P Values</i>
AUS > AUF	0.706	0.571	0.276	2.555	0.011
COM > AUF	-0.161	-0.087	0.226	0.712	0.477
AUR > AUF	-0.160	-0.096	0.226	0.711	0.477
NAS > AUF	-0.036	0.018	0.198	0.183	0.855
INC > AUF	0.080	0.192	0.219	0.366	0.715

Sumber: Pengolahan data menggunakan PLS, 2018

Berdasarkan Tabel 4.7 di atas menunjukkan hasil bahwa variabel *audit size* (AUS) memiliki nilai t-statistik sebesar 2,555, yakni lebih besar dari 1,64 yang berarti hipotesis  $H_1$  didukung atau ukuran audit berpengaruh terhadap *audit fee*. Nilai *original sample* sebesar 0,706 yang menunjukkan arah pengaruhnya terhadap *audit fee*, yakni positif. Dengan kata lain, semakin besar ukuran klien semakin tinggi *fee audit* yang ditetapkan. Kompleksitas (COM) memiliki nilai t-statistik sebesar 0,712 atau lebih kecil dari 1,64 yang berarti hipotesis  $H_2$  tidak didukung. Hal ini mengindikasikan bahwa kompleksitas audit tidak mempunyai pengaruh terhadap *audit fee*.



Risiko audit (AUR) menunjukkan nilai t-statistik sebesar 0,711 atau lebih kecil dari 1,64 yang berarti hipotesis  $H_3$  tidak didukung. Dengan kata lain risiko audit tidak berpengaruh terhadap *audit fee*. Jasa nonaudit (NAS) memiliki nilai t-statistik sebesar 0,183 atau lebih kecil dari 1,64 yang berarti hipotesis  $H_4$  tidak didukung. Hal ini mengindikasikan jasa nonaudit tidak berpengaruh terhadap *audit fee*. Pengendalian Internal (INC) memiliki nilai t-statistik 0,366 atau lebih kecil dari 1,64 yang berarti hipotesis  $H_5$  tidak didukung. Dengan kata lain, pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap *audit fee*.

### 4.3 Diskusi Hasil Penelitian

Hasil pengujian atas determinan *audit fee*, yang meliputi: *audit size*, kompleksitas, risiko audit, jasa nonaudit, dan pengendalian internal dapat dijelaskan sebagai berikut:

#### 4.3.1 Pengaruh *Audit size* Terhadap *Audit Fee*

Seperti penelitian-penelitian terdahulu, variabel *audit size* selalu menunjukkan hubungan yang konsisten terhadap *audit fee*. Hasil pengujian dalam penelitian ini menunjukkan bahwa determinan ukuran audit memiliki pengaruh signifikan terhadap penentuan *audit fee* dengan nilai t-statistik sebesar 2,555 yakni lebih besar dari nilai 1,64. Nilai *original sample* sebesar 0.706 menunjukkan arah pengaruh yang positif, artinya semakin besar ukuran klien yang diaudit semakin tinggi besaran *fee* yang ditetapkan KAP. Hasil ini sejalan dengan sebagian besar penelitian terdahulu terkait pengaruh ukuran audit terhadap biaya audit, seperti studi oleh Simunic (1980), Ramzy (1988), Battaro (2012), Amrita (2013), Ulfasari dan Marsono (2014), dan Ulhaq (2015).

Hubungan ini dapat disebabkan karena semakin tingginya total aset, volume transaksi dan penjualan, serta jumlah perusahaan anak klien akan menambah lingkup pengujian yang dilakukan oleh auditor. Pernyataan ini didukung oleh Ramzy (1988) yang menyebutkan bahwa indikator berupa persediaan, pekerjaan dalam proses, *turnover*, *debtors*, *creditors*, total aset, pinjaman, modal saham dan cadangan, aset lancar, laba penjualan, dan laba sebelum pajak dapat mendorong jumlah dan kompleksitas pekerjaan audit. Penambahan volume pekerjaan tentu membutuhkan jumlah personil yang lebih banyak, biaya-biaya dalam pengujian yang lebih tinggi, dan pengeluaran lain seiring bertambahnya ukuran perusahaan klien yang diaudit. Sebagaimana disebutkan oleh Ulhaq (2015) bahwa dengan ukuran perusahaan yang semakin besar penggunaan tenaga kerja dan usaha juga meningkat dalam pengerjaan audit. Oleh sebab itu, untuk menutupi biaya tersebut auditor menetapkan *audit fee* yang lebih tinggi. Di samping itu, auditor cenderung berani mengenakan biaya audit yang tinggi terhadap klien besar sebab kapasitas finansial yang memadai (Battaro, 2012).

Hasil ini berbanding terbalik dengan penelitian oleh Firth (1985) dalam Suharli dan Nurlaelah (2008) dan Rahayu (2017) yang tidak menemukan adanya pengaruh signifikan dari ukuran perusahaan terhadap *audit fee*. Firth meneliti hubungan antara *company size* dan *audit fee* di New Zealand tahun 1981—1983. Peneliti menggunakan total aset perusahaan sebagai proksi ukuran perusahaan dan membagi sampel penelitian sebanyak 96 perusahaan menjadi dua kelompok berdasarkan ukuran perusahaan. Perusahaan besar dengan jumlah aset lebih dari sama dengan NZ\$ 21.000.000, sedangkan perusahaan kecil dengan total aset di bawah NZ\$ 21.000.000. Hasil pengujian menunjukkan tidak adanya pengaruh

signifikan dari ukuran perusahaan terhadap penetapan besaran *audit fee*. Namun, karena Firth tidak melaporkan secara detail kriteria yang digunakan dalam pemilihan poin pembagian dan model biaya perusahaan besar maupun kecil, mustahil untuk menyimpulkan secara spesifik tentang perbedaan *fee* audit antara segmen perusahaan di New Zealand (Suharli dan Nurlaelah, 2008).

#### 4.3.2 Pengaruh Kompleksitas Audit Terhadap *Audit Fee*

Hasil pengujian dalam penelitian ini menunjukkan bahwa kompleksitas audit tidak berpengaruh terhadap *audit fee* dengan nilai t-statistik sebesar 0,712. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Cantoni, *et al.* (2011), Ardiningsih (2013), dan Rusmanto (2014). Hasil ini terbilang rancu mengingat kompleksitas merupakan konsekuensi dari ukuran perusahaan yang pada penelitian ini dinyatakan berpengaruh terhadap *audit fee*. Namun demikian, hal ini dapat terjadi dikarenakan sampel yang digunakan pada penelitian ini merupakan KAP kecil yang kemungkinan jarang menangani klien-klien besar dengan kompleksitas tinggi. Menurut Arens *et al.* (2008), KAP dikatakan berukuran kecil jika tidak berafiliasi dengan *Big Four*, tidak mempunyai kantor cabang dan kliennya merupakan perusahaan kecil, serta jumlah profesionalnya kurang dari 25 orang. Dalam hal ini, karakteristik kompleksitas yang dihadapi oleh auditor cenderung lazim dan dapat ditangani dengan baik.

Pernyataan tersebut didukung oleh pendapat Ardiningsih (2013) yang menjelaskan bahwa meskipun dalam perusahaan klien terjadi transaksi dengan pihak berelasi yang cenderung berkontribusi dalam risiko pengauditan, transaksi tersebut bersifat lazim terutama pada perusahaan besar yang terdaftar dalam Bursa Efek Indonesia, sehingga kelaziman yang tampak kompleks tersebut terkaburkan

sebab telah menjadi kebiasaan yang umum dilakukan. Penelitian Cantoni, *et al.* (2011) pada sektor organisasi amal (*charity*) di United Kingdom (UK) menjustifikasi tidak signifikannya pengaruh kompleksitas terhadap penentuan *audit fee* dikarenakan perbedaan dalam karakteristik dari aktivitas yang dilakukan oleh organisasi bersangkutan, misalnya dalam hal struktur organisasi, dimensi, dan ruang lingkup operasi. Hal ini dapat dikorelasikan dengan klien pada sektor swasta, bahwa kompleksitas kerja audit tidak hanya bersumber dari karakteristik operasional, namun juga organisasional yang tidak terlalu signifikan pengaruhnya dalam penetapan besaran *audit fee*.

Kompleksitas audit juga merujuk pada anak perusahaan yang dimiliki oleh klien. Semakin kompleks anak perusahaan yang dimiliki oleh klien biasanya semakin kompleks pula pekerjaan audit yang dijalankan. Semakin kompleks perusahaan anak yang dimiliki klien seharusnya meningkatkan biaya audit yang ditetapkan. Namun, studi oleh Suharli dan Nurlaelah (2008) menunjukkan hasil yang berbeda. Ia tidak menemukan adanya pengaruh antara jumlah anak perusahaan dengan biaya audit yang dikeluarkan. Suharli dan Nurlaelah (2008) memaparkan dengan adanya perusahaan yang telah *go public* dan anak perusahaan yang sedikit, jika diaudit oleh KAP *Big Four* menunjukkan biaya audit yang tinggi. Sedangkan, perusahaan yang tidak *go public* dengan anak perusahaan lebih banyak jika diaudit non-*Big Four*, biaya audit yang dikeluarkan justru lebih rendah.

Temuan ini berbanding terbalik dengan hasil penelitian Ramzy (1988) yang menemukan bahwa kompleksitas audit berpengaruh signifikan dalam penentuan *audit fee*. Ramzy (1988) merasionalisasikan konsekuensi atas banyaknya anak

perusahaan klien, pengendalian finansial yang terdesentralisasi, dan rendahnya penggunaan teknologi komputer sebagai penyebab kenaikan biaya audit.

#### 4.3.3 Pengaruh Risiko Audit Terhadap *Audit Fee*

Berdasarkan pengujian yang dilakukan dalam penelitian ini menunjukkan bahwa risiko audit tidak berpengaruh terhadap *audit fee* dengan nilai t-statistik 0,711. Hasil ini sejalan dengan penelitian oleh Battaro (2012), Purnamasari (2014), Ulhaq (2015), dan Chandra (2017). Hal ini mengindikasikan bahwa auditor cenderung mengabaikan pertimbangan risiko audit dalam menetapkan biaya audit. Hal tersebut dapat disebabkan karena klien yang dihadapi oleh KAP yang terlibat dalam penelitian ini cenderung merupakan perusahaan kecil.

Battaro (2012) yang mengukur risiko dengan proksi *leverage* menemukan adanya pengaruh yang berbeda dari risiko terhadap *audit fee* pada klien besar dan klien kecil. Pada klien dengan ukuran besar risiko berpengaruh signifikan dengan arah positif, sedangkan pada klien berskala kecil semakin tinggi tingkat risiko semakin kecil biaya audit yang ditetapkan. Battaro menjelaskan hal tersebut sebagai akibat dari adanya tekanan dari klien yang mengalami kesulitan finansial terhadap auditor dalam hal penentuan *audit fee*.

Pernyataan tersebut didukung oleh Pradika (2009) yang menemukan bahwa dari pengujian dari ketiga risiko audit tersebut, risiko deteksi tidak memiliki pengaruh signifikan dikarenakan risiko tersebut bersumber dari auditor dan bukan dari klien. Penelitian Ulhaq (2015) terhadap auditor eksternal di Pakistan juga mendukung hasil penelitian ini. Ulhaq mengindikasikan bahwa kebanyakan aturan dan hukum di Pakistan tidak seketat negara-negara berkembang. Negara dengan penerapan aturan audit yang ketat cenderung memperhatikan keberadaan risiko

dalam suatu penugasan audit dan auditor selalu mempertanyakan indikasi adanya kecurangan dalam perusahaan klien.

Pada kenyataannya, banyak penelitian terkait *audit fee* yang menguji determinan risiko dengan melihat likuiditas, *leverage*, profitabilitas, bentuk kepemilikan, dan beberapa proksi lainnya (Hay *et al.*, 2004; Verbruggen *et al.*, 2011). Melalui *meta-study* yang dilakukannya, Hay *et al.* (2004) menemukan hubungan yang signifikan antara risiko dengan *audit fee*. Sedangkan, Verbruggen, *et al.* (2011) yang menguji risiko audit dengan proksi likuiditas dan *leverage* gagal menemukan hubungan antara risiko audit dengan *audit fee*. Verbruggen *et al.* (2011) berasioinalisasi bahwa risiko litigasi dan komersil terlalu rendah pada pengauditan di perusahaan kecil ataupun nirlaba.

Hasil penelitian ini berbanding terbalik dengan penelitian oleh Fauziah (2010), Saputri (2017), dan Rahayu (2017) yang menemukan bahwa risiko audit berpengaruh signifikan dalam penentuan *audit fee*.

#### **4.3.4 Pengaruh Jasa Nonaudit Terhadap Audit Fee**

Berdasarkan pengujian ditemukan bahwa jasa nonaudit tidak berpengaruh signifikan dalam penentuan *audit fee* dengan nilai t-statistik sebesar 0,183. Hasil ini sejalan dengan studi oleh Davis *et al.* (1993) dan Parkash & Venable (1993) yang tidak menemukan pengaruh jasa nonaudit terhadap *audit fee*. Hal ini dapat disebabkan karena KAP di Jawa Timur memperlakukan jasa nonaudit sebagai bagian terpisah dari audit dalam rangka menjaga independensi auditor, sehingga penggunaan jasa nonaudit tidak memengaruhi besaran *audit fee*.

Hal ini dipertegas dengan dikeluarkannya keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal (BAPEPAM) Nomor 20/PM/2002 tanggal 12 Nopember



2002 yang pada poin 3 (d) disebutkan bahwa akuntan publik dinyatakan tidak independen apabila selama periode penugasan profesionalnya memberikan jasa-jasa nonaudit kepada klien, seperti pembukuan atau jasa lain yang berhubungan dengan catatan akuntansi klien, desain sistem informasi keuangan dan implementasi, aktuarial, audit internal, dan lain sebagainya.

Pernyataan tersebut didukung dengan studi yang banyak dilakukan terkait pengaruh *audit fee* terhadap independensi auditor (Supriyono, 1988; Widodo, 2002; Setiawati, 2004; Ardiani dan Ricky, 2011; Aditama dan Utama, 2015) yang menunjukkan hasil bahwa penggunaan jasa nonaudit dapat berpengaruh terhadap independensi auditor. Aditama dan Utama (2015) menyatakan alasan signifikansi hubungan tersebut dikarenakan dengan *fee* yang besar akuntan publik cenderung segan untuk menentang kehendak klien, sedangkan *fee* yang kecil dapat menyebabkan waktu dan biaya dalam pelaksanaan prosedur audit terbatas.

Jika dihubungkan dengan hasil pada penelitian ini mengindikasikan bahwa KAP tidak mempertimbangkan secara signifikan keberadaan jasa nonaudit dalam penetapan *audit fee*, sebab dapat mengancam independensi akuntan publik pada KAP bersangkutan. Di samping itu, Parkash & Venable (1993) menambahkan bahwa jasa nonaudit dapat menurunkan besaran *audit fee* hanya jika penggunaan jasa tersebut secara berulang. Oleh karena penelitian ini tidak menspesifikasi keberlangsungan jasa nonaudit yang digunakan, maka studi tersebut tidak cukup kuat mendukung hasil dalam penelitian ini.

Hasil ini berbanding terbalik dengan penelitian oleh Fauziah (2010) dan Cantoni, *et al.* (2011) yang menemukan adanya hubungan bersifat positif antara jasa nonaudit dengan biaya audit. Akan tetapi, Cantoni, *et al.* (2011) memberi

catatan bahwa dalam penelitiannya keberadaan jasa nonaudit tidak dapat dipastikan apakah diberikan secara bersamaan dengan jasa audit, sehingga analisis lebih dalam tidak dapat dilakukan. Di lain hal, Clatworthy *et al.* (2002) dan Basioudis & Ellwood (2005) menemukan adanya pengaruh negatif dari penggunaan jasa nonaudit terhadap besaran *audit fee* yang ditetapkan KAP.

#### 4.3.5 Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap *Audit Fee*

Hasil pengujian menunjukkan bahwa pengendalian internal tidak berpengaruh signifikan terhadap *audit fee* dengan nilai t-statistik 0,366. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Widiyastuti *et al.* (2008), Chandra (2015) dan Pohan (2017) yang menunjukkan bahwa pengendalian internal tidak berpengaruh dalam penetapan *audit fee*. Hal ini dapat disebabkan karena keberadaan dewan komisaris atau komite audit yang bertanggung jawab terhadap efektivitas pengendalian internal klien. Dalam hal ini, klien tidak membutuhkan *assurance* lebih dari auditor, sehingga KAP cenderung tidak mempertimbangkan pengendalian internal klien dalam penetapan *audit fee*.

Melalui surat edaran BAPEPAM SE-03/PM/2000 tanggal 5 Mei 2000 serta keputusan yang dikeluarkan oleh Bursa Efek Jakarta Nomor KEP-339/BEJ/07/-2001, perusahaan-perusahaan khususnya yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta diharuskan memiliki komite audit (Prastuti, 2013). Di samping itu, Hay *et al.* (2008) mempertegas bahwa sejak komite audit menjadi persyaratan bagi perusahaan yang *listing* di *New Zealand Stock Exchange*, pengujian terhadap variabel komite audit cenderung menjadi tidak berpengaruh terhadap *audit fee*. Hal tersebut mendukung pernyataan oleh Yatim *et al.* (2006) yang tidak menemukan adanya hubungan

signifikan antara *audit fee* eksternal dengan kepemimpinan, ukuran dewan, frekuensi rapat dewan, dan keberadaan komite manajemen risiko.

Chandra (2015) mendasarkan hasil penelitiannya pada Surat Keputusan IAPI Nomor KEP.024/IAPI/VII/2008 yang menyebutkan bahwa dalam penetapan imbalan jasa audit, akuntan publik harus mempertimbangkan kebutuhan klien, tugas, dan tanggung jawab menurut hukum, independensi, tingkat keahlian, waktu serta basis, penetapan *fee* audit. Dalam hal ini, besaran *fee* audit ditentukan sesuai kesepakatan antara KAP dengan komite audit perusahaan, sehingga tidak ada hubungannya dengan pengendalian internal yang dijalankan perusahaan.

Hasil penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian oleh Prastuti (2013) dan Prastika (2016) yang menemukan adanya pengaruh signifikan dari pengendalian internal terhadap penetapan *audit fee*. Seperti halnya Prastuti (2013), Prastika (2016) menyatakan bahwa komponen pengendalian internal yang sangat penting bagi dalam memperoleh pemahaman dalam menyusun program kerja audit secara keseluruhan yang berdampak pada pertimbangan dalam menentukan *audit fee*. Selain pengendalian internal, Prastika (2016) juga menemukan adanya pengaruh dari *good corporate governance* yang cenderung menuntut kualitas audit yang tinggi sehingga, memengaruhi besaran *fee* yang ditetapkan.

## BAB V

### PENUTUP

#### 5.1 Kesimpulan

Berdasarkan hasil pengujian pada penelitian ini dapat disimpulkan bahwa variabel *audit size* berpengaruh signifikan positif terhadap *audit fee*, artinya semakin besar ukuran perusahaan dalam suatu penugasan audit semakin tinggi *audit fee* yang ditetapkan. Hal ini mengindikasikan semakin besar aset, volume transaksi, dan perusahaan anak yang dimiliki oleh klien, semakin luas lingkup kerja audit sehingga mendorong kenaikan biaya audit. Kompleksitas tidak memiliki pengaruh terhadap *audit fee*. Hal ini dapat terjadi karena KAP yang terlibat dalam penelitian ini merupakan KAP kecil, sehingga cenderung jarang menghadapi klien-klien besar dan kompleks.

Variabel risiko audit tidak memiliki pengaruh terhadap *audit fee*. Hal ini dapat disebabkan karena komponen risiko audit tidak sepenuhnya dapat dibebankan kepada klien untuk menetapkan *audit fee*. Variabel jasa nonaudit juga ditemukan tidak berpengaruh terhadap *audit fee*. Perlakuan KAP terhadap jasa nonaudit sebagai bagian terpisah dari jasa audit demi menjaga independensi auditor dapat menjadi alasan tersebut. Pengendalian internal juga tidak berpengaruh terhadap *audit fee*. Hal ini dapat disebabkan karena keberadaan dewan komisaris dan komite audit yang bertanggung jawab terhadap efektifitas pengendalian internal klien, sehingga manajemen tidak mengharapkan asurans lebih dari auditor.

#### 5.2 Keterbatasan

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah penggunaan sebagian besar data dari responden yang bersumber dari kalangan junior dan senior pada KAP yang

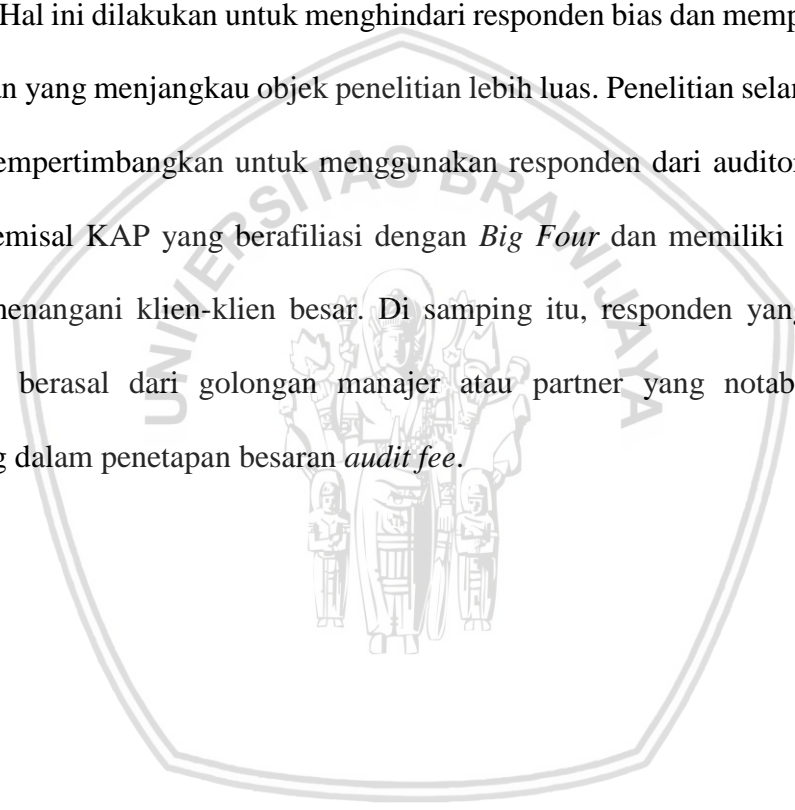
menjadi sampel pada penelitian ini. Bahkan, tidak satupun responden berasal dari golongan partner yang pada praktiknya memegang peran besar dalam proses pertimbangan penentuan besaran *audit fee* pada suatu perikatan. Namun demikian, jika mengacu pada standar terbaru yang berbasis ISA, KAP dituntut untuk melibatkan peran seluruh aditor yang terlibat dalam suatu perikatan untuk mengetahui proses audit dari awal hingga akhir, sehingga meskipun sebagian besar responden dalam penelitian ini dapat dikatakan tidak berwenang dalam menetapkan audit fee, paling tidak mereka tahu terkait hal-hal yang dipertimbangkan dalam penetapannya.

Responden yang terlibat dalam penelitian ini cenderung merupakan KAP kecil di Jawa Timur, sehingga memungkinkan jaranganya auditor pada KAP bersangkutan menangani pekerjaan audit pada klien-klien besar. Hal ini dapat menjadi alasan mengapa hasil penelitian atas determinan yang meliputi: kompleksitas, risiko audit, jasa nonaudit, dan pengendalian internal tidak berpengaruh dalam penetapan *audit fee*. Sejauh yang peneliti tahu, kecenderungan menunjukkan bahwa determinan-determinan tersebut memiliki pengaruh yang signifikan. Oleh sebab itu, hasil yang diperoleh dalam penelitian ini mungkin saja berbeda jika objek penelitiannya melibatkan KAP besar.

Data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data primer yang jarang digunakan dalam penelitian determinan *audit fee*. Proksi-proksi yang digunakan dalam penelitian ini mengacu pada beberapa penelitian terdahulu, yakni menekankan pada perspektif auditor atau KAP. Proksi pada determinan pengendalian internal sejauh yang peneliti ketahui merupakan proksi baru, sehingga ketepatan atas penggunaan proksi tersebut masih perlu dikaji lebih lanjut.

### 5.3 Saran

Bagi peneliti selanjutnya, jika meneliti pada bidang yang sama hendaknya mengkaji determinan lain yang jarang diteliti dalam rangka mengembangkan bukti empiris terkait determinan *audit fee*. Misalnya, penelitian atas determinan yang melibatkan faktor psikologis dari auditor saat menentukan besaran fee pada suatu perikatan. Selain itu, penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan sampel lebih banyak. Hal ini dilakukan untuk menghindari responden bias dan memperkuat hasil penelitian yang menjangkau objek penelitian lebih luas. Penelitian selanjutnya juga perlu mempertimbangkan untuk menggunakan responden dari auditor pada KAP besar, semisal KAP yang berafiliasi dengan *Big Four* dan memiliki pengalaman dalam menangani klien-klien besar. Di samping itu, responden yang dilibatkan haruslah berasal dari golongan manajer atau partner yang notabene terlibat langsung dalam penetapan besaran *audit fee*.





## DAFTAR PUSTAKA

- Aditama, A. & Utama, M.K. (2015). Pengaruh audit fee, non-audit services, dan audit tenure pada independensi auditor. *E-Journal Akuntansi Universitas Udayana*, 13 (3), 1164-1189.
- Agoes, S. (2012). *Auditing (Pemeriksaan Akuntan) oleh Kantor Akuntan Publik*. Edisi keempat. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Ali, C.B. & Lesage, C. (2013) Audit pricing and nature of controlling shareholders: evidence from France. *China Journal of Accounting Research*, 6 (2013) 21-34.
- Amrita, P. & Darya, K. (2013). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penentuan Fee Auditor Eksternal (Studi Kasus pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2011-2013). Skripsi Jurusan Akuntansi dan Keuangan Universitas Bina Nusantara.
- Antle, R. & Narayanamoorthy, G. (2004) The joint determinant of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals. *American Accounting Association*. 2014.
- Ardiani I.S. & Ricky S.W. (2011). Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi independensi penampilan penampilan akuntan publik. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 3 (2), 90-100.
- Ardiningsih, A. (2013). Hubungan komite audit dan kompleksitas usaha dengan audit fee. *Jurnal Ekonomi Bisnis*. 13 (02), 20-28.
- Arens, A. & Loebbecke, J.K. (2003). *Auditing Pendekatan Terpadu buku 1 (edisi 8)*. (Alih bahasa, Jusuf, A. A.) Jakarta: Penerbit Salemba Empat
- Arens, A. Alpin, A., Elder, dan Beasley. (2008). *Auditing dan Jasa Assurance Pendekatan Terintegrasi Jilid 1*. Edisi 12. Jakarta: Erlangga.
- Arifin. 2005. Peran Akuntansi dalam Menegakkan Prinsip Good Corporate Governance pada Perusahaan di Indonesia (Tinjauan Perspektif Teori Keagenan). Diakses dari <http://www.google.co.id/> tanggal 21 Agustus 2018.
- Basioudis, I. G., & Ellwood, S. (2005). An empirical investigation of price competition and industry specialization in NHS audit market. *Financial Accountability and Management*, 21, 219–248.

- Battaro, W., Ricardo, I., & Peres, G. (2015). Determinants of audit fees: a study in the company listed on the BM&FBOVESPA, Brazil. *R. Cont. Fin. – USP, Sao Paulo*, 26 (69) 261–273.
- Beattie, V., Goodacre, A., Pratt, K., & Stevenson, J. (2000). The determinants of audit fees – evidence from the voluntary sector. *All of the university of Stirling*.
- Cantoni, E., D'Silva, K., & Isaacs, M. (2011). The Determinants of Audit fees. Further Evidence from the UK Charity Sector. Centre for International Business Studies, London South Bank University, 2-10.
- Chandra, M.O. (2015). Pengaruh good corporate governance, karakteristik perusahaan dan ukuran KAP terhadap fee audit eksternal. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 8 (26), 174-194.
- Chaney, P., Jeter, D., & Shivakumar, L. (2003). Self-selection of auditors and audit pricing in private firms. *13<sup>th</sup> Asian Pacific Conference on International Accounting Issues*.
- Chung, Janne and Monroe, Gary S. (2001) A Research Note on the Effects of Gender and Task Complexity on an Audit Judgment. *Behavioral Research in Accounting*: February 2001, Vol. 13, No. 1, pp. 111-125.
- Clatworthy, M. A., Mellett, H. J., & Peel, M. J. (2002). The market for external audit services in the public sector: An empirical analysis of NHS trusts. *Journal of Business, Finance and Accounting*, 29, 1399–1439.
- Cobbin, P. E. (2002). International dimensions of the audit fee determinants literature. *International Journal of Auditing*, 6, 53–77.
- Davis, L.R., Ricchiute, D.N. and Trompeter, G. (1993). Audit effort, audit fees and the provision of nonaudit services to audit clients'. *The Accounting Review*, 68(1): 135-150.
- DeAngelo. L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), 183-199.
- Direksi PT Bursa Efek Jakarta. (2001). Pencabutann ketentuan huruf C.2e Peraturan Pencatatan Efek Nomor I-A tentang Ketentuan Umum Pencatatan Efek Bersifat Ekuitas di Bursa Nomor KEP-339/BEJ/07/-2001. <http://birosdmkepri.com/...> diakses tanggal 31 Juli 2018.

- Djamil, N. (2000). Factors affecting audit quality in the public sector and some characteristics to increase it. *Journal of Economics and Accounting STIE Nasional Banjarmasin*.
- Ezzamel, M., Gwilliam, D., & Holland, K. (1996). Some empirical evidence from publicly quoted U.K. companies on the relationship between the pricing of audit and *non-audit services*. *Accounting and Business Research*, 27, 3–16.
- Fachriyah, N. (2011). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penentuan Fee Audit oleh Kantor Akuntan Publik di Malang. Tesis Program Magister Akuntansi Pascasarjana Fakultas Ekonomi - Universitas Brawijaya.
- Fauziah, I. (2010). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Besarnya Audit Fee Oleh Kantor Akuntan Publik di Pekanbaru. Skripsi Jurusan Akuntansi Universitas Islam Negeri Sultan Syarif Kasim.
- Fernando, G.D., Elder, J.R., and Abdel-Meguid, A.M. (2018). Audit quality attributes, client size and cost of capital. Accounting and Auditing Department, University of Ain Shams.
- Fierdha, Gunawan, H., & Purnamasari, P. (2014). Pengaruh Audit Rotation dan Audit Tenure Terhadap Kualitas Audit dengan Fee Audit Sebagai Variabel Pemoderasi. Prosiding Ilmu Ekonomi Universitas Islam Bandung. ISSN 2460–6553.
- Furiady O., & Kurnia, R. (2015). The effect of experiences, competency, motivation, accountability, and objectivity towards audit quality. *Procedia – Social and Behavioral Sciences* 211 (2015), 328 – 335.
- Fitriany. (2011). Analisis faktor yang mempengaruhi kepuasan kerja auditor dan hubungannya dengan kinerja dan keinginan berpindah kerja auditor. *Jurnal Akutnansi dan Keuangan Indonesia* (8)2.
- Ghozali, I. (2006). *Structural Equation Modeling Metode Alternatif dengan Partial Least Square*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponogoro.
- Ghozali, I. (2008). *Structural Equation Modeling Metode Alternatif dengan Partial Least Square Edisi 2*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponogoro.
- Ghozali, I. 2014. *Structural Equation Modeling Metode Alternatif dengan Partial Least Square Edisi 4*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponogoro.

- Goodwin-Stewart, J. (2006). The relation between external *audit fees*, audit committee characteristics and internal audit. ePublications@bond.
- Hartadi, B. (2012). Pengaruh fee audit, rotasi KAP, dan reputasi auditor terhadap kualitas audit di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan*. 16 (1): 84-103.
- Hartono, J dan Willy Abdullah. 2009. Konsep & aplikasi PLS untuk penelitian Empiris. Yogyakarta: BPFE.
- Hartono, Jogiyanto. 2015. *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman (Edisi keenam)*. Yogyakarta: BPFE.
- Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2004). *Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes*. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141–191.
- Herawaty, N. (2011). Pengaruh pengendalian intern dan lamanya waktu audit terhadap fee audit. *Jurnal Penelitian Universitas Jambi Seri Humaniora*, 13 (1) 07–12.
- Hermiyetti. (2011). “Pengaruh Penerapan Pengendalian Internal terhadap Pencegahan Fraud Pengadaan Barang”, diakses dari <http://journal.uin.ac.id/index.php/JAAI/article/viewFile/...> tanggal 20 Desember 2017.
- Hussein, A.S. 2015. Penelitian Bisnis dan Manajemen Menggunakan Partial Least Squares (PLS) dengan Smart PLS 3.0. Modul Ajar Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2008). Surat Keputusan Ketua Umum IAPI No. KEP. 024/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan Fee tanggal 2 Juli 2008, Jakarta.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2016). Direktori 2016. Diakses dari <http://iapi.or.id/Iapi/...> tanggal 20 Desember 2017.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2016). Peraturan Pengurus Nomor 2 Tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan tanggal 27 Januari 2016, Jakarta.

- International Standard on Auditing 315. (2009). Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment. Diakses dari <http://www.ifac.org/system/files/...> tanggal 31 Juli 2018.
- Istiana, Iis. (2005). Evaluasi Implementasi Risk Based Audit Pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Perwakilan Yogyakarta. Thesis.
- Ittonen, K. 2010. A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports: Vaasan Yliopisto.
- Jensen, M.C. dan Meckling, W.H. (1976) Theory of the firm: managerial behavior, agency cost, and ownership structure. *Jurnal of Financial Economics*. 3(4): 305-360.
- Komite Nasional Good Corporate Governance. (2002). Pedoman Pembentukan Komite Audit yang Efektif. <http://www.knkg-indonesia.org/dokumen/Pedoman-Komite-Audit.pdf> diakses tanggal 31 Juli 2018.
- Kurniasih, M., & Rohman, A. (2014). Pengaruh fee audit, audit tenure, dan rotasi audit terhadap kualitas audit. *Diponegoro Journal of Accounting* 3(3) 1–10.
- Kusharyanti. (2003). Temuan penelitian mengenai kualitas audit dan kemungkinan topik penelitian di masa datang. *Jurnal Akuntansi & Manajemen*, ISSN 0853-1269.
- Means, K.M. & Kazenski, Paul M. (1987). Improved Internal Controls Can Cut Audit Costs (2). *Management Accounting*. pg. 48.
- Mellett, H., Peel, M. J., & Karbhari, Y. (2007). Audit fee determinants in the UK university sector. *Financial Accountability and Management* 23, 155–188.
- Mulyadi & Kanaka Puradireja. 1998. Auditing. Buku satu (edisi kelima). Jakarta: Salemba Empat.
- Mulyadi. 2002. Auditing. Buku satu (edisi keenam). Jakarta: Salemba Empat.
- Nugrahani, N.R. & Sabeni, A. (2013) Faktor-faktor yang mempengaruhi penetapan fee audit eksternal pada perusahaan yang terdaftar di BEI. *Diponegoro Journal of Accounting*, 2 (2) 1-11.



- Nuridin & Widiyari, D. (2016) Pengaruh fee audit dan masa perikatan auditor terhadap kualitas audit. *Jurnal Manajemen Bisnis Krisnadwipayana*, 4 (1) ISSN 2338–4794.
- Parkash, M. and Venable, C.F. (1993). 'Auditee incentives for auditor independence: the case of nonaudit services'. *The Accounting Review*, 68(1), January: 113-133.
- Paramastri, D. & Suputra, D. (2016). Pengaruh audit fee, jasa nonaudit, ukuran KAP, dan lama hubungan audit terhadap independensi penampilan. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 14(1): 118-143.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 60 Tahun 2008. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Diakses dari <http://www.bpkp.go.id/public/.../SPIP.pdf> tanggal 20 Juli 2018.
- Pohan, B.Y.A. (2017). Analisis Pengaruh Pengendalian Intern dan Corporate Governance Terhadap Fee Audit Eksternal pada Perusahaan Perbankan yang Terdaftar di BEI Periode 2012 – 2015. Skripsi Departemen Akuntansi Universitas Sumatera Utara.
- Pop, A. & Oana, R.I. (2008) The Pricing of audit services: evidence from Romania. Diakses dari <http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1020081/21.pdf> tanggal 20 Juli 2018.
- Pradika, N. A. (2009). Pengaruh Audit risk terhadap Audit fee. Skripsi. Surabaya. Universitas Airlangga.
- Prahayuningtyas, D. & Sudama, M. (2016). Pengaruh kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit (studi empiris pada KAP di Kota Malang). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Jurusan Akuntansi, FEB Universitas Brawijaya*.
- Prastika. (2016). Pengaruh Internal control dan Good Corporate Governance Terhadap Penetapan Audit fee. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa. Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya*.
- Prastuti, D.D. (2013). Analisis Pengaruh Struktur Governance dan Internal control Terhadap Fee Audit Eksternal. Skripsi Jurusan Akuntansi Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2015). *Concept Release on Audit Quality Indicators*. PCAOB Release No. 2015 – 005.



- Purnamasari, D. (2014). Pengaruh audit risk (*inherent risk, control risk, dan detection risk*) terhadap penentuan audit fee. Jurusan Akuntansi, Universitas Brawijaya, Malang.
- Puspita, P.W. & Utama, M.K. (2016) Fee audit sebagai pemoderasi pengaruh kualitas audit terhadap integritas laporan keuangan. *E-Journal Akuntansi Universitas Udayana*, 16 (3) 1829–1856.
- Rahayu, S. (2017). Analisis pengaruh audit risk, ukuran perusahaan & internal audit terhadap fee audit eksternal. Jurusan Akuntansi, Universitas Maritim Raja Ali Haji, Tanjungpinang.
- Ramdhani, Gilar. (2018). Manfaat Hubungan Industri yang Harmonis bagi Dunia Kerja dan Ekonomi Indonesia. Diakses dari <https://www.liputan6.com/news/read/3447516/manfaat-hubungan-industri-yang-harmonis-bagi-dunia-kerja-dan-ekonomi-indonesia> tanggal 23 Agustus 2018.
- Ramzy, W.A.M. (1988). *The Determinants of Audit fees an Analytical Study. Determinant of Accountancy and Finance* Heriot – Watt University.
- Riyadi, F. A. (2015). Pengaruh Human Capital dan Gender Terhadap Kualitas Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Indonesia. Skripsi: Fakultas Ekonomika Universitas Diponegoro.
- Rossietta, H. dan Wibowo, A. (2009). Faktor-Faktor Determinasi Kualitas Audit – Suatu Studi Dengan Pendekatan Earnings Surprise Benchmark. Pascasarjana Ilmu Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Rusmanto, T., Waworuntu, S.R. (2015) Factors influencing *audit fee* in Indonesian Publicly Listed Companies applying GCG. Global Conference on Business & Social Science-2014, GCBSS-2014. 15<sup>th</sup> & 16<sup>th</sup> December. Social and Behavioral Sciences 172 (2015) 63-67.
- Saputri, T.H., Wiharno, H., & Nurhayati, E. (2017). Pengaruh Risiko Audit dan Lamanya Waktu Audit Terhadap Penetapan *Audit fee*. *Jurnal Riset Keuangan dan Akuntansi*. 3 (1). Februari 2017: 95-104.
- Sekaran, U. & Bougie, R. (2013). *Research Methods for Business*. United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.

- Sekaran, Uma. 2006. *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*, Edisi 4, Buku 2. Jakarta: Salemba Empat.
- Setiawati, Merry. (2004). “Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik Dalam Pelaksanaan Audit”, *Skripsi*, Surabaya: Program Studi S-1 Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Petra. (6 Maret 2013).
- Setyadharma, A. (2010). Uji Asumsi Klasik dengan SPSS 16.0. diakses dari <http://akuntansi.unnes.ac.id/wp-content/uploads/2010/05/Uji-Asumsi-Klasik-dengan-SPSS-16.0.pdf> tanggal 16 Mei 2018 tanggal 10 Juli 2018.
- Setyorini, A. & Dewayanto, T. (2011). Pengaruh kompleksitas audit, tekanan anggaran waktu, dan pengalaman auditor terhadap kualitas audit dengan variabel moderating terhadap pemahaman sistem informasi (studi empiris pada auditor KAP di Semarang). *Jurnal Ekonomi*.
- Simunic, D.A. (1980). The pricing of audit services: theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18 (1), 161-190.
- Simunic, Dan A., Jong-Hag Choi, Jeong-Bon Kim & Xiaohong Liu. (2006). Cross listing audit fee premium: theory and evidence.
- Sugiyanto (2008). Pengaruh Rewards, Kondisi fisik lingkungan, dan hubungan antar karyawan terhadap prestasi kerja perawat. *Jurusan Manajemen Fakultas Ekonomi UPN “Veteran” Yogyakarta*, 29 (1) 150–182.
- Sugiyono. 2009. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Suharli, M. dan Nurlaelah (2008). Konsentrasi auditor dan penetapan fee audit. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, 12.
- Supriyono, R.A. (1998). Pemeriksaan Akuntan: Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik, Suatu Hasil Penelitian Empiris di Indonesia. Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi UGM, Yogyakarta.
- Suseno, N.S. (2013) An emperical analysis of auditor independence and audit fees on audit quality. *International Journal of Management and Business Studies*, 3 (3) 082–087.

- Suwito, Edy dan Herawaty, A. (2005). Analisis Pengaruh Karakteristik Perusahaan Terhadap Tindakan Perataan Laba yang Terdaftar pada Bursa Efek Indonesia. Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo.
- Theodore, Jeefentra. (2015) Pengaruh Pengendalian Internal dan Good Corporate Governance Terhadap *Audit fee* (KAP di Bandung). Skripsi Fakultas Ekonomi dan Universitas Kristen Maranatha, Bandung.
- Tomasoa, F.S. (2013). Analisis Pengaruh *Audit fee*, Jasa Nonaudit, Ukuran KAP, dan Audit Tenure Terhadap Independensi Akuntan Publik pada KAP di Surabaya. Skripsi Fakultas Bisnis Universitas Katolik Widya Mandala.
- Tuanakotta, T. (2014). *Audit Berbasis ISA (International Standards on Auditing)*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ulfasari, H.K. & Marsono (2014) Determinan fee audit eksternal dalam konvergensi IFRS. *Diponegoro Journal of Accounting*, 3 (2) 1.
- Ulhaq, A. (2015) Determinants of *Audit fee* in Pakistan. *Research Journal Finance and Accounting*, COMSATS Institute of Information Technology, Islamabad.
- Uwadiae, O. (2013) COSO – An approach to *internal control* framework. Financial Reporting Deloitte. Diakses dari <https://www2.deloitte.com/content/dam/...> tanggal 20 Juli 2018.
- Verbruggen, S., Christianens, J., Reheul, A., & Caneghem, T.V. (2011). Audit Pricing in a Reformed Nonprofit Market. HUB Research Papers 2011/29. Economics and Management.
- Wahab, Aswin. (2013). Memahami Ketentuan-Ketentuan Independensi Menurut Bapepam-LK. Diakses dari <http://keuanganlsm.com/memahami-ketentuan-ketentuan-independensi-menurut-bapepam-lk/> tanggal 14 Mei 2018.
- Watkins, A.L. et al. (2004). "Audit Quality: A synthesis of Theory and Empirical Evidence". *Journal of Accounting Literature*. 23 (153 -193).
- Widiarta. (2013). Pengaruh gender, umur dan kompleksitas tugas auditor pada kualitas audit kantor akuntan publik di bali. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 3 (1) 109-118.

- Widiasari, E. & Prabowo, T.J.W. (2008) Pengaruh pengendalian internal perusahaan dan struktur corporate governance terhadap fee audit. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, 9 (2) 125-137.
- Widodo. (2002). "Studi Empiris Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik". Tesis Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi Universitas Diponegoro, Semarang.
- Wood, R1. (1988). *Task Complexity: Definition of the Construct. Organisational Behaviour Wand Human Decision Processes*. 37 (February): 60- 8.
- Xue, B. & O'Sullivan, O. (2013). Further evidence on the determinants of audit pricing in universities. *Accounting Forum* 37 (2013) 196 – 212.
- Yamin, S. dan Kurniawan, S. (2011). *Generasi Baru Mengolah Data Penelitian dengan Partial Least Square Path Modeling*. Jakarta: Salemba Infotek.
- Yatim, P., Kent, P., & Clarkson, P. (2006). Governance Structures, Ethnicity, and Audit Fees of Malaysian Listed Firms. ePublications@bond Faculty of Business Bond University.
- Yuniarti, R. (2011). Audit firm size, audit fee, and audit quality. *Journal of Global Management* 2 (1), 84 – 97.
- Yuniastuti, R. & Agoes, S. (2014). Influence of auditor independence, audit tenure, and *audit fee* on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia. *Procedia – Social and Behavioral Sciences* 164 (2014), 324 – 331.
- Yuteva, Sekarani. (2010). Analisis Pengaruh Etika Kerja Islam Terhadap Komitmen Profesi Internal Auditor, Komitmen Organisasi, dan Sikap Perubahan Organisasi. Skripsi Universitas Diponegoro, Semarang.
- Zhu, K., & Sun, H. (2012) The reform of accounting standards and audit pricing. *China Journal of Accounting Research*. 5 (2012) 187-198.

## LAMPIRAN

## Lampiran 1 Daftar Kantor Akuntan Publik di Jawa Timur

No	Lokasi	KAP	Cabang	Telepon	Email
1	Malang	KAP Benny, Tony, Frans, dan Daniel	Cabang	(0341)325883	<a href="mailto:merbabuenam@gmail.com">merbabuenam@gmail.com</a>
2	Malang	KAP Doli, Bambang, Sulistiyanto, Ddang dan Ali	Cabang	(0341) 471135	<a href="mailto:dbsd_malang@yahoo.co.id">dbsd_malang@yahoo.co.id</a>
3	Malang	KAP Drs Kukuh Budianto	Pusat	(0341) 463993	<a href="mailto:kap.kba@gmail.com">kap.kba@gmail.com</a>
4	Malang	KAP Drs Jimmy Andrianus	Pusat	(0341) 7299911	
5	Malang	KAP Krisnawan, Busroni, Achsin, dan Alamsyah	Cabang	(0341) 7299911	<a href="mailto:achsin_kapkaa@yahoo.com">achsin_kapkaa@yahoo.com</a>
6	Malang	KAP Made Sudarma, Thomas, dan Dewi	Pusat	(0341) 326913	
7	Malang	KAP Drs Nasikin	Pusat	(0341) 325965	<a href="mailto:nasikin_kap@yahoo.co.id">nasikin_kap@yahoo.co.id</a>
8	Malang	KAP Subagyo dan Luthfi	Cabang	(0341) 353894	<a href="mailto:admaudit.kapsl@gmail.com">admaudit.kapsl@gmail.com</a>
9	Malang	KAP Supriyadi dan Rekan	Pusat	(0341) 497487	<a href="mailto:kapsupriyadi_mlg@yahoo.co.id">kapsupriyadi_mlg@yahoo.co.id</a>
10	Malang	KAP Thoufan dan Rosyid	Pusat	(0341) 3070518	<a href="mailto:kaptnr@yahoo.com">kaptnr@yahoo.com</a>
11	Pasuruan	KAP Eko Fatah Yasin	Pusat	(0341) 638895	<a href="mailto:akuntaneko@gmail.com">akuntaneko@gmail.com</a>
12	Surabaya	KAP Agus Iwan Sutanto Kusuma	Pusat	(031) 5477225	<a href="mailto:agusiwansutanto@yahoo.com">agusiwansutanto@yahoo.com</a>
13	Surabaya	KAP Amir Abadi Jusuf, Aryanto, Mawar, dan Rekan	Cabang	(031) 5668437	
14	Surabaya	KAP Drs Arief H.P.	Pusat	(031) 8706541	<a href="mailto:arief_hp10@yahoo.co.id">arief_hp10@yahoo.co.id</a>
15	Surabaya	KAP Drs Bambang Siswanto	Pusat	(031) 8702210	<a href="mailto:kap.bamsis_79@yahoo.com">kap.bamsis_79@yahoo.com</a>
16	Surabaya	KAP Bambang, Sutjipto Ngumar, dan Rekan	Cabang	(031) 8714171	<a href="mailto:ngumarsb@yahoo.com">ngumarsb@yahoo.com</a>
17	Surabaya	KAP Drs Basri Hardjosumarto dan Rekan	Pusat	(031) 5055789	<a href="mailto:kapbasridanrekan@yahoo.co.id">kapbasridanrekan@yahoo.co.id</a>
18	Surabaya	KAP Benny dan Veto	Pusat	(031) 5671856	<a href="mailto:kap_benny@yahoo.com">kap_benny@yahoo.com</a>
19	Surabaya	KAP Benny, Tony, Frans, dan Daniel	Cabang	(031) 7313939	<a href="mailto:btfd_surabaya@gmail.com">btfd_surabaya@gmail.com</a>
20	Surabaya	KAP Budiman, Wawan, Pamudji, dan Rekan	Cabang	(031) 8706347	
21	Surabaya	KAP Buntaran dan Rekan	Pusat	(031) 8713721	<a href="mailto:buntaran_lisawati@yahoo.com">buntaran_lisawati@yahoo.com</a>
22	Surabaya	KAP Buntaran dan Rekan	Cabang	(031) 5471886	<a href="mailto:buntaran.lisawatit@gmail.com">buntaran.lisawatit@gmail.com</a>
23	Surabaya	KAP Drs Chandra Dwiyanto	Pusat	(031) 5676758	<a href="mailto:info.surabaya@kapchandra-cac.com">info.surabaya@kapchandra-cac.com</a>
24	Surabaya	KAP Chatim, Atjeng, Sugeng, dan Rekan	Cabang	(031) 5678036	<a href="mailto:kap_casr.prog@yahoo.com">kap_casr.prog@yahoo.com</a>
25	Surabaya	KAP Dra Dian Hajati	Pusat	(031) 8781491	<a href="mailto:dian_hd@sby.dnet.net.id">dian_hd@sby.dnet.net.id</a>
26	Surabaya	KAP Erfan dan Rakhmawan	Cabang	(031) 77132014	
27	Surabaya	KAP Fredy	Pusat	(031) 5949592	<a href="mailto:office@kapfredy.com">office@kapfredy.com</a>
28	Surabaya	KAP Drs Gunardi Noerwono	Pusat	(031) 3520338	<a href="mailto:gunardi.noerwono@yahoo.com">gunardi.noerwono@yahoo.com</a>



29	Surabaya	KAP Habib Basuni (HBBS)	Pusat	(031) 5996181	<a href="mailto:habib@kaphbs.co.id">habib@kaphbs.co.id</a>
30	Surabaya	KAP Hadori Sugiarto dan Rekan	Cabang	(031) 5939787	<a href="mailto:kaphadori@yahoo.co.id">kaphadori@yahoo.co.id</a>
31	Surabaya	KAP Hadori Sugiarto dan Rekan	Cabang	(031) 5022993	<a href="mailto:kaphadori@yahoo.co.id">kaphadori@yahoo.co.id</a>
32	Surabaya	KAP Drs Hanata Budianto dan Rekan	Cabang	(031) 5636070	
33	Surabaya	KAP Drs Hanny Wolfrey dan Rekan	Pusat	(031) 5035046	<a href="mailto:hannywolfrey@kap-hwr.com">hannywolfrey@kap-hwr.com</a>
34	Surabaya	KAP Heliantono dan Rekan	Cabang	(031) 5016096	<a href="mailto:vinluck2002@yahoo.com">vinluck2002@yahoo.com</a>
35	Surabaya	KAP Hendrawinata Eddy Siddiharta dan Tanzil	Cabang	(031) 5671713	<a href="mailto:ary.d@jtanzilco.com">ary.d@jtanzilco.com</a>
36	Surabaya	KAP Drs Henry dan Sugeng	Cabang	(031) 8289365	<a href="mailto:kaphenrysugeng@gmail.com">kaphenrysugeng@gmail.com</a>
37	Surabaya	KAP Indra, Sumijono, dan Rekan	Cabang	(031) 5322339	
38	Surabaya	KAP Johan Malonda Mustika dan Rekan	Cabang	(031) 5947939	<a href="mailto:jimsby@johanmolanda.com">jimsby@johanmolanda.com</a>
39	Surabaya	KAP Junaedi, Chairul, dan Subyakto	Cabang	(031) 5996909	
40	Surabaya	KAP Made Sudarma, Thomas, dan Dewi	Cabang	(031) 5325753	<a href="mailto:kap_mtd_sby@telkom.net">kap_mtd_sby@telkom.net</a>
41	Surabaya	KAP Osman Bing Satrio dan Eny	Cabang	(031) 5460888	
42	Surabaya	KAP Paul Hadiwinata, Hidajat, Arsono, Achmad, Suharli, dan Rekan	Cabang	(031) 5012161	
43	Surabaya	KAP Purwantono, Sungkoro, dan Surja	Cabang	(031) 5325577	<a href="http://www.ey.com/id">www.ey.com/id</a>
44	Surabaya	KAP Richard Risambessy dan Rekan	Pusat	(031) 8499150	<a href="mailto:kap_richard@yahoo.com">kap_richard@yahoo.com</a>
45	Surabaya	KAP Riza, Adi, Syaril dan Rekan	Cabang	(031) 8715497	
46	Surabaya	KAP Drs Robby Bumulo	Pusat	(031) 8795255	<a href="mailto:bumulorobby@yahoo.com">bumulorobby@yahoo.com</a>
47	Surabaya	KAP Santoso dan Rekan	Pusat	(031) 7313218	<a href="mailto:kapsantoso@yahoo.co.id">kapsantoso@yahoo.co.id</a>
48	Surabaya	KAP Setijawati	Pusat	(031) 8435798	<a href="mailto:liliks@sby.dnet.net.id">liliks@sby.dnet.net.id</a>
49	Surabaya	KAP Soebandi dan Rekan	Pusat	(031) 5029243	<a href="mailto:kapsoebandi@yahoo.com">kapsoebandi@yahoo.com</a>
50	Surabaya	KAP Drs Suherfi	Pusat	(031) 7525260	<a href="mailto:suherfi_ak@yahoo.com">suherfi_ak@yahoo.com</a>
51	Surabaya	KAP Supoyo, Sutjahjo, Subyantara, dan Rekan	Pusat	(031) 5314505	<a href="mailto:kap.sssr@gmail.com">kap.sssr@gmail.com</a>
52	Surabaya	KAP Teramihardja, Pradhono, dan Chandra	Cabang	(031) 5027134	
53	Surabaya	KAP Drs Thomas, Blasius, Didartyo dan Rekan	Cabang	(031) 8496920	<a href="mailto:widartoyo@kap-tbw.com">widartoyo@kap-tbw.com</a>
54	Surabaya	KAP Ventje Jansen Royke dan Liem	Pusat	(031) 5947351	<a href="mailto:ryjansen@yahoo.com">ryjansen@yahoo.com</a>
55	Sidoardjo	KAP Subagyo dan Luthfi	Pusat	(031) 8959434	<a href="mailto:luthfimohamad@yahoo.com.sg">luthfimohamad@yahoo.com.sg</a>
56	Sidoardjo	KAP Budi dan Azhari	Pusat	(031) 8541769	<a href="mailto:kapbudiazhari@yahoo.com">kapbudiazhari@yahoo.com</a>

Sumber: Direktori IAPI, 2016



**Lampiran 2 Rincian Penyebaran dan Pengembalian Kuesioner Penelitian Periode 25 Juni – 16 Juli 2018**

No	Lokasi	Kode	KAP	Cabang	Tanggal Kirim	Tanggal Diterima	Jumlah Dikirim	Jumlah Diterima
1	Malang	M1	KAP Doli, Bambang, Sulistiyanto, Ddang dan Ali	Cabang	25 juni 2018	09 juli 2018	3	3
2	Malang	M2	KAP Supriyadi dan Rekan	Pusat	25 juni 2018	02 juli 2018	3	3
3	Malang	M3	KAP Thoufan dan Rosyid	Pusat	25 juni 2018	12 juli 2018	5	5
4	Malang	M4	KAP Drs Nasikin	Pusat	25 juni 2018	02 juli 2018	5	5
5	Malang	M5	KAP Made Sudarma, Thomas, dan Dewi	Pusat	25 juni 2018	02 juli 2018	5	5
6	Pasuruan	P1	KAP Eko Fatah Yasin	Pusat	25 juni 2018	09 juli 2018	5	1
7	Surabaya	S1	KAP Drs Basri Hardjosumarto dan Rekan	Pusat	26 juni 2018	11 juli 2018	5	5
8	Surabaya	S2	KAP Made Sudarma, Thomas, dan Dewi	Cabang	26 juni 2018	11 juli 2018	5	4
9	Surabaya	S3	KAP Amir Abadi Jusuf, Aryanto, Mawar, dan Rekan	Cabang	26 juni 2018	11 juli 2018	3	3
10	Surabaya	S4	KAP Drs Henry dan Sugeng	Cabang	26 juni 2018	05 juli 2018	5	5
11	Surabaya	S5	KAP Setijawati	Pusat	26 juni 2018	05 juli 2018	2	2
12	Surabaya	S6	KAP Supoyo, Sutjahjo, Subyantara, dan Rekan	Pusat	26 juni 2018	05 juli 2018	6	6
13	Surabaya	S7	KAP Drs Arief H.P.	Pusat	26 juni 2018	16 juli 2018	3	3
14	Surabaya	S8	KAP Richard Risambessy dan Rekan	Pusat	26 juni 2018	11 juli 2018	5	5
15	Surabaya	S9	KAP Habib Basuni (HBBS)	Pusat	05 juli 2018	11 juli 2018	5	5
<b>Jumlah</b>							<b>65</b>	<b>60</b>

Sumber: Diolah Peneliti, 2018

[illegible]

16	P	28	Manager	5-10 th	5	4	4	5	4	4	4	6	4	6	6	6	6	6	6	6	5	6	6	6	6	6	6	6	6	4	6	4		
17	P	24	junior	2-5 th	5	4	4	6	4	4	5	6	4	6	6	6	6	6	6	6	5	6	6	6	6	6	6	6	6	4	6	4		
18	L	24	junior	2-5 th	5	4	4	5	5	4	4	6	4	6	6	6	6	6	6	6	5	6	6	6	6	6	6	6	6	4	6	4		
19	P	25	junior	2-5 th	3	4	4	5	4	4	4	4	5	3	4	4	4	5	5	4	5	4	4	5	4	5	6	6	6	6	5	6	4	
20	L	30	Senior	2-5 th	3	3	3	5	4	3	4	3	5	3	5	5	5	5	5	5	3	5	5	4	5	5	6	6	6	6	5	5	3	
21	L	24	Junior	<2 th	4	4	4	4	4	4	5	5	4	7	5	4	5	4	5	3	3	4	5	4	5	5	6	5	6	4	5	6	4	3
22	L	26	Junior	2-5 th	4	4	4	4	4	4	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	5	4	4	6	6	7	7	7	7	7	6	6	2
23	P	24	Junior	<2 th	6	6	6	6	6	6	6	6	2	6	6	6	6	6	6	6	2	6	6	5	5	7	7	7	7	7	7	7	1	
24	L	28	Senior	5-10 th	6	6	6	4	7	6	7	6	4	6	7	7	7	6	7	4	6	4	6	5	7	6	7	6	5	7	4	4	6	2
25	L	30	Senior	5-10 th	7	4	7	6	6	4	7	7	4	7	7	6	7	7	7	7	6	1	7	6	7	7	7	7	6	7	6	4	7	2
26	L	27	Senior	2-5 th	6	6	6	6	5	5	5	6	6	6	6	6	6	2	2	3	2	1	6	6	6	6	6	6	4	6	6	6	6	2
27	P	24	Senior	2-5 th	6	6	4	6	6	2	5	6	2	6	6	6	6	6	6	6	2	6	2	6	5	6	7	7	7	7	7	7	6	
28	P	27	Senior	5-10 th	7	7	6	6	7	7	6	7	1	6	7	7	7	5	6	4	4	4	5	5	5	6	5	7	7	7	6	7	7	1
29	P	26	Senior	5-10 th	6	6	6	4	6	6	6	6	4	4	6	6	6	6	6	6	4	4	6	6	6	4	6	6	6	6	5	5	6	2
30	P	27	Senior	2-5 th	6	6	6	2	6	6	6	6	2	5	6	6	6	6	6	6	2	4	6	5	6	6	6	6	6	6	6	5	6	2
31	P	24	Junior	2-5 th	7	6	6	6	6	6	6	6	2	6	6	6	6	3	3	2	2	2	6	6	6	6	6	7	6	6	7	6	6	4
32	P	24	Senior	5-10 th	7	6	5	4	6	6	6	6	2	5	6	6	6	3	3	5	6	2	6	6	6	6	6	7	6	6	7	6	6	4

33	L	24	Senior	5-10 <sup>th</sup>	7	6	5	4	5	6	6	6	2	6	6	6	6	3	4	4	5	2	6	6	6	6	6	7	6	6	7	6	6	4
34	P	24	Junior	2-5 <sup>th</sup>	7	6	6	6	5	6	6	6	2	6	6	6	6	3	4	5	7	3	6	6	6	6	6	7	6	6	7	6	6	4
35	L	34	Senior	5-10 <sup>th</sup>	6	6	5	2	6	6	7	7	3	6	6	6	5	4	5	7	6	2	6	6	5	6	6	6	6	6	4	6	6	2
36	P	25	Junior	2-5 <sup>th</sup>	6	6	6	2	7	6	6	6	1	6	6	6	7	6	7	6	4	3	4	4	5	5	6	4	4	6	6	7	6	2
37	P	26	Senior	2-5 <sup>th</sup>	6	6	7	2	7	6	6	6	1	6	6	6	6	6	6	6	6	2	6	7	6	6	6	7	7	6	7	6	6	2
38	L	28	Junior	<2 <sup>th</sup>	6	6	6	2	6	6	6	6	2	5	6	6	6	6	6	6	6	2	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	2
39	L	31	Senior	5-10 <sup>th</sup>	6	6	6	2	6	6	6	6	2	5	6	6	6	6	5	6	6	3	6	6	6	6	4	6	6	5	7	6	6	2
40	P	26	Junior	2-5 <sup>th</sup>	3	3	3	5	6	6	6	6	4	6	6	6	6	6	6	6	6	5	6	6	6	6	6	6	6	6	3	3	6	2
41	L	26	Senior	5-10 <sup>th</sup>	6	6	6	2	6	6	6	5	3	5	6	6	5	6	5	6	7	3	6	6	6	6	7	6	6	5	7	6	6	2
42	P	26	Junior	2-5 <sup>th</sup>	4	4	4	4	4	4	6	6	4	5	6	6	6	4	6	4	4	4	6	6	6	6	6	6	6	6	3	3	6	2
43	P	25	Junior	2-5 <sup>th</sup>	6	6	6	6	6	6	6	6	2	6	6	6	6	2	2	4	4	6	6	4	6	5	6	6	6	6	7	7	7	1
44	L	30	Senior	5-10 <sup>th</sup>	6	6	6	6	6	6	6	6	2	7	6	6	6	2	2	4	4	6	6	4	6	5	6	7	7	7	7	7	7	1
45	P	23	Junior	<2 <sup>th</sup>	6	6	6	6	6	7	7	7	2	6	6	6	6	2	2	4	4	6	6	4	6	5	6	6	6	6	6	6	6	2
46	P	27	Junior	<2 <sup>th</sup>	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	2	2	4	4	6	6	4	6	5	6	7	7	7	6	6	6	2
47	L	35	Manager	5-10 <sup>th</sup>	6	6	6	6	6	6	6	6	2	5	7	7	7	2	2	4	4	6	6	4	6	5	6	7	7	7	7	6	6	2
48	L	24	Junior	<2 <sup>th</sup>	4	4	5	5	4	4	5	4	3	4	4	4	5	4	4	3	4	4	4	4	4	5	4	4	3	4	4	4	5	4
49	P	25	Junior	2-5 <sup>th</sup>	6	6	6	5	6	4	6	6	5	5	6	6	6	6	6	3	3	4	5	5	6	4	4	6	6	6	6	6	6	2
50	P	24	Junior	<2 <sup>th</sup>	5	6	3	6	6	6	7	6	5	6	6	6	6	7	7	7	7	6	5	5	6	6	5	7	7	4	7	6	7	7

51	L	21	Junior	<2 <sup>th</sup>	5	6	3	6	6	6	7	6	3	6	6	6	6	7	7	7	7	6	5	5	6	6	5	7	7	4	7	6	6	2
52	L	21	Senior	5-10 <sup>th</sup>	5	6	3	6	6	7	7	6	3	5	6	6	5	7	7	6	7	6	5	5	6	6	7	7	7	4	7	6	6	2
53	L	24	Junior	2-5 <sup>th</sup>	4	4	4	4	6	4	5	6	2	7	4	4	5	5	4	5	5	5	4	5	4	5	5	5	5	6	6	5	6	2
54	L	28	Manager	5-10 <sup>th</sup>	6	6	6	6	6	2	6	6	2	2	6	6	6	2	2	2	2	2	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
55	P	23	Junior	<2 <sup>th</sup>	4	4	4	4	5	5	6	5	4	5	4	4	4	5	5	6	6	3	5	6	5	5	5	6	6	6	6	6	6	5
56	P	23	Junior	<2 <sup>th</sup>	6	6	6	2	6	6	6	6	6	5	6	2	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
57	L	25	Junior	<2 <sup>th</sup>	5	5	5	3	5	5	6	6	2	6	5	5	5	6	6	6	6	2	5	5	5	5	5	7	7	7	7	7	7	1
58	L	24	Junior	2-5 <sup>th</sup>	6	6	6	6	6	6	6	6	2	5	6	6	6	3	2	1	1	3	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
59	P	28	Manager	5-10 <sup>th</sup>	6	6	6	6	5	6	6	6	2	6	6	6	6	1	3	1	1	3	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
60	P	30	Manager	5-10 <sup>th</sup>	6	6	6	6	6	6	6	6	2	5	6	6	6	3	2	2	1	3	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6

Sumber: Diolah Penulis, 2018

**Lampiran 4** Kuesioner Penelitian**No. responden:**  
(Diisi peneliti)**KUESIONER PENELITIAN**

Bapak/Ibu yang terhormat, saya Gede Krisnawan, mahasiswa jurusan akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Brawijaya, Malang. Dalam hal ini saya sedang melakukan penelitian dengan judul **“Determinan Audit fee Pada Kantor Akuntan Publik”**.

Saya memohon kesediaan Bapak/Ibu untuk mengisi kuesioner ini. Hasil kuesioner ini tidak akan dipublikasikan, melainkan untuk keperluan penelitian semata. Atas kesediaan Bapak/Ibu, saya mengucapkan terima kasih.

Menyetujui,  
Dosen Pembimbing

Peneliti,

Drs. Nurkholis, M.Bus.(Acc), Ak., Ph.D  
NIP. 196607061991031001

Gede Krisnawan  
NIM. 145020300111006

**Data Diri Responden**

Nama : \_\_\_\_\_ (boleh tidak disebutkan/menggunakan inisial)  
Jenis kelamin : Laki-laki/Perempuan  
Usia : \_\_\_\_\_ tahun

Silakan beri tanda ceklis (✓) pada tempat yang telah disediakan.

Jabatan dalam KAP : ( ) Pimpinan KAP (Pusat/Cabang)  
( ) Partner  
( ) Manager  
( ) Senior  
( ) Junior (Associate)  
( ) Lainnya, sebutkan: \_\_\_\_\_

Lama bekerja : ( ) < 2 tahun  
( ) 2 – 5 tahun  
( ) 5 – 10 tahun  
( ) > 10 tahun

**Pertanyaan Kuesioner**

Silakan beri tanda ceklis (✓) pada kolom yang telah disediakan sesuai dengan preferensi Bapak/Ibu. Berikut merupakan keterangan untuk setiap pilihan:

**STS : Sangat Tidak Setuju**  
**TS : Tidak Setuju**  
**ATS : Agak Tidak Setuju**  
**N : Netral**  
**AS : Agak Setuju**  
**S : Setuju**  
**SS : Sangat Setuju**



A. Pernyataan terkait *Audit Size*

No.	Pernyataan	STS	TS	ATS	N	AS	S	SS
1.	Semakin tinggi total aset yang dimiliki oleh klien, semakin tinggi pula biaya audit yang kami kenakan.							
2.	Volume penjualan yang dilakukan oleh klien menjadi pertimbangan kami dalam menentukan biaya audit.							
3.	Dalam menentukan biaya audit, kami mengacu pada volume transaksi yang dilakukan oleh klien.							
4.	Kami mengabaikan nilai aset klien dalam menentukan biaya audit yang kami lakukan.							
5.	Jumlah perusahaan anak yang dimiliki oleh klien menjadi faktor bagi kami menaikkan <i>audit fee</i> yang ditetapkan.							

B. Pernyataan terkait *Kompleksitas Audit (Audit Complexity)*

No.	Pernyataan	STS	TS	ATS	N	AS	S	SS
1.	Terdapat hubungan signifikan antara fee yang ditetapkan dan penggunaan sistem IT dalam proses audit.							
2.	Penggunaan tenaga profesional dalam proses audit akan meningkatkan fee audit.							
3.	Kami memperhatikan keterkaitan antar tugas yang akan dikerjakan dalam menentukan <i>audit fee</i> .							
4.	Kerumitan dalam mengoperasikan program IT yang diterapkan klien tidak menambah biaya audit yang kami kenakan.							
5.	Kompleksitas perusahaan anak yang dimiliki oleh klien menjadi pertimbangan kami dalam menentukan <i>audit fee</i> .							

C. Pernyataan terkait *Risiko Audit (Audit Risk)*

No.	Pernyataan	STS	TS	ATS	N	AS	S	SS
1.	Kami mempertimbangkan risiko bawaan pada klien dalam menentukan <i>audit fee</i> .							
2.	Risiko pengendalian yang tinggi akan menaikkan biaya audit yang kami tetapkan.							
3.	Risiko dalam mendeteksi kesalahsajian yang material dalam proses audit menjadi pertimbangan kami dalam menentukan biaya audit.							

D. Pernyataan terkait *Jasa Nonaudit (Non-Audit Services)*

No.	Pernyataan	STS	TS	ATS	N	AS	S	SS
1.	Pemberian jasa konsultansi manajemen dapat mempengaruhi besaran fee audit yang ditetapkan.							

2.	Pemberian jasa kompilasi yang diberikan oleh KAP dapat mempengaruhi besaran <i>audit fee</i> .							
3.	Penggunaan jasa aktuarial yang diberikan KAP dapat mempengaruhi besaran <i>audit fee</i> yang ditetapkan.							
4.	Penggunaan jasa desain sistem informasi akuntansi dalam audit dapat mempengaruhi besaran <i>audit fee</i> yang ditetapkan.							
5.	Tidak ada keterkaitan penggunaan jasa konsultasi dalam penentuan <i>audit fee</i> .							

E. Pernyataan terkait **Pengendalian Internal Klien** (*Client Internal Control*)

No.	Pernyataan	STS	TS	ATS	N	AS	S	SS
1.	Lingkungan pengendalian pada perusahaan klien menjadi pertimbangan dalam menentukan <i>audit fee</i> .							
2.	Pengendalian terhadap aktivitas pada perusahaan klien menjadi pertimbangan dalam menentukan <i>audit fee</i> .							
3.	Pengendalian terhadap penafsiran risiko menjadi pertimbangan dalam menentukan <i>audit fee</i> .							
4.	Pengendalian terhadap sistem informasi dan komunikasi pada perusahaan klien dapat mempengaruhi <i>audit fee</i> .							
5.	Sistem monitoring yang dilakukan oleh klien dapat mempengaruhi penetapan <i>audit fee</i> .							

F. Pernyataan terkait *Audit fee*

No.	Pernyataan	STS	TS	ATS	N	AS	S	SS
1.	KAP berhak memperoleh fee audit atas jasa audit yang dilakukan.							
2.	Penetapan <i>audit fee</i> hendaknya berdasarkan kesepakatan kedua belah pihak.							
3.	Besaran <i>audit fee</i> harus sesuai dengan profesionalisme kerja auditor.							
4.	Penetapan <i>audit fee</i> hendaknya sesuai dengan standar dan peraturan yang berlaku di Indonesia.							
5.	Besaran <i>audit fee</i> tidak boleh terlalu tinggi atau terlalu rendah.							
6.	Penetapan <i>audit fee</i> harus sesuai dengan kualitas audit yang diberikan oleh auditor.							
7.	Biaya audit dapat berubah seiring berjalannya proses audit.							